

270 DE WINST-EN-VERLIESREKENING

Deze Richtlijn 270 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn 270 (aangepast 2020) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

270.0 Definities

Bijzondere posten: posten van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen.

Gewone bedrijfsuitoefening: iedere activiteit van een rechtspersoon die onderdeel uitmaakt van zijn bedrijfsvoering.

Prestatieverplichting: een toezegging in een overeenkomst voor de levering van:

- een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in de overeenkomst; of
- een reeks van te onderscheiden diensten die grotendeels hetzelfde zijn.

270.1 De verwerking van opbrengsten

Inleiding en toepassingsgebied

101 In hoofdstuk 135 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat zijn de algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat opgenomen. Met betrekking tot de verwerking van baten als onderdeel van het resultaat is met name van belang dat het moment wordt bepaald waarop een bate in de winst-en-verliesrekening wordt verwerkt. Deze paragraaf geeft een nadere uitwerking van de verwerking van opbrengsten ingeval van verkoop van geproduceerde of ingekochte goederen¹, ingeval van het leveren van diensten en tevens ingeval van opbrengsten uit licenties. Verder bevat deze paragraaf richtlijnen voor de verwerking van opbrengsten uit activa in de vorm van rente en dividend.

In de bijlagen van dit hoofdstuk zijn voorbeelden opgenomen van in de praktijk voorkomende situaties.

101a Het is rechtspersonen toegestaan IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toe te passen voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot de verkoop van goederen en het verlenen van diensten in plaats van paragraaf 1 van hoofdstuk 270 De verwerking van opbrengsten, mits sprake is van een integrale en consistente toepassing van IFRS 15. Dit betekent tevens dat IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie moet worden toegepast voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot onderhanden projecten in plaats van de paragrafen 1 tot en met 4 van hoofdstuk 221 Onderhanden projecten.

102 Deze paragraaf geeft een nadere uitwerking van de omstandigheden waaraan moet zijn voldaan om opbrengsten in de winst-en-verliesrekening te verwerken. Opbrengsten vallen onder het begrip baten zoals gedefinieerd en nader uiteengezet in hoofdstuk 135 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat.

102a Indien goederen of diensten worden omgewisseld of geruild voor goederen of diensten die ongeveer aan elkaar gelijk zijn met betrekking tot aard en reële waarde, wordt deze ruil niet

¹. In overeenstemming met het spraakgebruik is de term ‘goederen’ gebruikt in plaats van ‘zaken’ zoals omschreven in artikel 3:1 BW.

beschouwd als een transactie die een opbrengst genereert. Indien hieraan niet wordt voldaan, wordt de ruil beschouwd als een transactie die een opbrengst genereert.

103 Deze paragraaf behandelt niet de verwerking van opbrengsten die voortvloeien uit of betrekking hebben op:

- leaseovereenkomsten;
- levering van diensten of goederen die zijn gerelateerd aan onderhanden projecten; de verwerking van de opbrengsten met betrekking tot dit soort projecten - bijvoorbeeld die van aannemers, projectmanagers of architecten - vindt plaats in overeenstemming met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten;
- levering van goederen uit hoofde van overeenkomsten voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij de activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de rechtspersoon creëren; de verwerking van de opbrengsten met betrekking tot dit soort overeenkomsten vindt plaats in overeenstemming met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten;
- dividenden uit kapitaalbelangen die zijn verwerkt volgens één van de varianten van de vermogensmutatiemethode;
- verzekeringscontracten, verzekeringsmaatschappijen;
- wijzigingen in de reële waarde van financiële activa en financiële passiva of de verkoop van dergelijke activa of passiva; de verwerking hiervan wordt behandeld in hoofdstuk 290 Financiële instrumenten;
- wijzigingen in de waarde van andere vlottende activa;
- natuurlijke aanwas van veestapels, agrarische of bosbouwproducten of de winning van minerale ertsen.

Wettelijke bepalingen

104 Dit hoofdstuk is mede gebaseerd op de volgende wettelijke bepalingen. Deze bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 900 Wetteteksten:

- artikel 2:362 lid 3 BW;
- artikel 2:362 lid 5 BW;
- artikel 2:377 lid 1 t/m 8 BW;
- artikel 2:384 lid 2 BW; en
- artikel 2:384 lid 7 BW.

Combineren van overeenkomsten

105 De bepalingen in dit hoofdstuk worden gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst. In bepaalde gevallen is het echter noodzakelijk om dit hoofdstuk toe te passen op een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een groep van overeenkomsten weer te geven.

De criteria voor de verwerking van opbrengsten en gerelateerde kosten worden toegepast op het geheel van samenhangende overeenkomsten, indien deze overeenkomsten zodanig verband met elkaar houden, dat ze niet goed te begrijpen zijn zonder ze in samenhang te beschouwen; dit kan ook aan de orde zijn als sprake is van meerdere opdrachtgevers. Zo kan een rechtspersoon meerdere afzonderlijke overeenkomsten hebben afgesloten, die onderhandeld zijn als één totaal, waarbij de afzonderlijke overeenkomsten qua prijsstelling en winstmarge nauw met elkaar verbonden zijn en ze gelijktijdig of direct na elkaar worden uitgevoerd. Zie hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens, alinea's 106 tot en met 112, die de weergave van de economische realiteit van transacties behandelen.

Het bepalen of ontvangen bedragen tot de opbrengsten behoren

105a **Bedragen die de rechtspersoon voor eigen rekening ontvangt (als principaal) dienen als opbrengsten te worden verwerkt. Bedragen die de rechtspersoon voor derden ontvangt (als agent) dienen niet als opbrengsten te worden verwerkt.** Opbrengsten omvatten uitsluitend de bruto vermeerderingen van economisch potentieel die de rechtspersoon voor eigen rekening heeft ontvangen respectievelijk te vorderen heeft.

105b Een rechtspersoon ontvangt bedragen voor eigen rekening indien hij de belangrijke rechten op economische voordelen en belangrijke risico's heeft met betrekking tot de geleverde goederen of diensten. Indicatoren daarvoor kunnen zijn:

- de rechtspersoon heeft de primaire verantwoordelijkheid voor de levering of uitvoering, bijvoorbeeld doordat hij jegens de afnemer verantwoordelijk is voor de geleverde goederen of diensten;
- de rechtspersoon heeft direct voorafgaand aan de levering van goederen en diensten aan de afnemer beschikkingsmacht over de te leveren goederen en diensten. Juridisch eigendom door de rechtspersoon direct voorafgaand aan de levering betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat de rechtspersoon beschikkingsmacht heeft (gehad) over het desbetreffende goed;
- de rechtspersoon heeft voorraadrisico;
- de rechtspersoon heeft vrijheid van handelen bij het bepalen van de prijs, ook als dat indirect is door bijvoorbeeld additionele goederen en diensten te verstrekken; en
- de rechtspersoon heeft belangrijk kredietrisico over het door de afnemer verschuldigde bedrag.

Geen enkel kenmerk is op zichzelf beslissend.

105c Bedragen die de rechtspersoon voor derden ontvangt zijn geen vermeerderingen van economisch potentieel en verhogen het eigen vermogen niet. Een rechtspersoon ontvangt bedragen voor derden indien hij geen belangrijke rechten op economische voordelen en belangrijke risico's heeft met betrekking tot de geleverde goederen of diensten. Een indicatie dat de rechtspersoon bedragen voor derden ontvangt is dat het bedrag dat de rechtspersoon toekomt vooraf bepaald is, hetzij als een vast bedrag per transactie, hetzij als een percentage van het bedrag dat aan de afnemer in rekening is gebracht. Zo worden bij toepassing van deze indicatoren bij tussenpersonen die voor rekening van derden transacties afsluiten, uitsluitend de provisieontvangsten als opbrengsten verwerkt. Bedragen die de tussenpersoon voor rekening van die derden ontvangt en moet doorbetalen, verhogen het eigen vermogen van de tussenpersoon niet en vormen daarom geen opbrengsten.

105d Ook voor belastingen anders dan belastingen naar de winst moet worden bepaald of deze al dan niet tot de opbrengsten behoren. Alinea's 105a, 105b en 105c zijn eveneens van toepassing op dergelijke belastingen. Zo worden bedragen die de rechtspersoon ontvangt ter zake van aan afnemers in rekening gebrachte omzetbelasting niet als opbrengsten verwerkt.

Voor de verwerking van de Belasting Personenauto's en Motorrijwielen (BPM) wordt verwezen naar alinea 201a.

Het bepalen van de omvang van opbrengsten*Algemeen*

106 **De rechtspersoon dient opbrengsten te verwerken voor het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor het overdragen van toegezegde**

goederen of diensten. Dit bedrag wordt in dit hoofdstuk aangeduid als de transactieprijs. Dit bedrag is exclusief de bedragen die namens derden worden geïnd. De transactieprijs kan bestaan uit een vaste vergoeding, uit een variabele vergoeding of uit een combinatie daarvan. Bij het vaststellen van de transactieprijs wordt geen rekening gehouden met het kredietrisico. Eventuele afwaarderingen als gevolg van het kredietrisico worden als kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Voor het bepalen van de transactieprijs gaat de rechtspersoon ervan uit dat de goederen of diensten in overeenstemming met de desbetreffende overeenkomst zullen worden geleverd en dat deze overeenkomst niet zal worden geannuleerd, verlengd of anderszins zal worden gewijzigd. **De rechtspersoon dient een niet-monetaire vergoeding te waarderen tegen reële waarde.**

Bij het bepalen van de transactieprijs houdt de rechtspersoon onder meer rekening met de effecten van:

- variabele vergoedingen;
- belangrijke financieringscomponenten; en
- vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten.

Variabele vergoedingen

106a De transactieprijs kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen. De transactieprijs kan eveneens variëren als het recht van de rechtspersoon op de vergoeding afhankelijk is van het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis. Vergoedingen die in omvang kunnen variëren, worden in dit hoofdstuk aangeduid als variabele vergoedingen.

Om de transactieprijs te bepalen dient de rechtspersoon een schatting te maken van de omvang van een variabele vergoeding als onderdeel van de totale vergoeding. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden. Voor de situatie dat de schattingonzekerheid zodanig hoog is dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald, wordt verwezen naar alinea's 110 en 113 ten aanzien van de verkoop van goederen en alinea's 115, 118 en 121 ten aanzien van het verlenen van diensten.

Aan het einde van elke verslagperiode dient de rechtspersoon de geschatte omvang van een variabele vergoeding te actualiseren.

Belangrijke financieringscomponenten

107 **Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, dient de rechtspersoon de transactieprijs aan te passen voor de effecten van de tijds waarde van geld.** Dit kan zich voordoen als op grond van een overeenkomst de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst eerder of later plaatsvindt dan de betaling van de vergoeding. De te hanteren rentevoet wordt bepaald op:

- de algemeen geldende rentevoet voor een vergelijkbaar financieringsinstrument van een emittent met een vergelijkbare credit-rating; of
- een rentevoet die bij contantmaking van de transactieprijs uitkomt op de huidige contante verkoopprijs van de goederen of diensten.

Als de rechtspersoon op het moment van het afsluiten van een overeenkomst verwacht dat de periode tussen het moment waarop hij een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer overdraagt en het moment waarop de afnemer voor dat goed of die dienst betaalt

maximaal één jaar is, mag hij de financieringscomponent in ieder geval als onbelangrijk aanmerken.

Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten

108 Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten betreffen bedragen die de rechtspersoon aan afnemers van goederen en diensten betaalt of verwacht te betalen. **De rechtspersoon dient een aan afnemers van goederen en diensten te betalen vergoeding te verwerken als een vermindering van de transactieprijs en derhalve als een vermindering van de opbrengsten, tenzij de betaling aan de afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst.** De te betalen vergoeding omvat de bedragen die de rechtspersoon aan de afnemer betaalt of verwacht te betalen. De aan de afnemer te betalen vergoeding omvat ook andere elementen (bijvoorbeeld een coupon of een voucher) die met door de afnemer aan de rechtspersoon verschuldigde bedragen kunnen worden verrekend.

Het identificeren van prestatieverplichtingen

Algemeen

109 **De rechtspersoon dient opbrengsten te verwerken per afzonderlijke prestatieverplichting.**

De hiernavolgende criteria voor de verwerking van opbrengsten worden gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst. In bepaalde gevallen worden deze criteria echter toegepast op de afzonderlijk te identificeren prestatieverplichtingen van een overeenkomst om de economische realiteit weer te geven. Hiertoe bepaalt de rechtspersoon of de in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten afzonderlijke prestatieverplichtingen betreffen.

Een prestatieverplichting betreft een toezegging in een overeenkomst tot levering van:

- een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in de overeenkomst; of
- een reeks van te onderscheiden diensten die grotendeels hetzelfde zijn.

Een toegezegd goed of toegezegde dienst is te onderscheiden als wordt voldaan aan de volgende criteria:

- a. de afnemer kan de voordelen van de goederen of diensten zelfstandig benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
- b. de toezegging om de goederen of diensten te leveren is te onderscheiden van de overige in de overeenkomst opgenomen toezeggingen.

De volgende omstandigheden wijzen er bijvoorbeeld op dat twee of meer in een overeenkomst opgenomen toezeggingen van de rechtspersoon om goederen of diensten te leveren niet afzonderlijk te onderscheiden zijn:

- a. De rechtspersoon levert een belangrijke dienst van integratie van de goederen of de diensten met andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten, waarbij deze goederen of diensten gezamenlijk de toezegging vormen waarvoor de afnemer een overeenkomst heeft gesloten. Met andere woorden, de rechtspersoon gebruikt de goederen of de diensten als een middel om de toezegging te produceren of te leveren. Een voorbeeld hiervan is de constructie van een kantoorpand.
- b. Een of meer van de goederen of de diensten wijzigt in belangrijke mate andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten. Een voorbeeld zijn de door de

rechtspersoon te leveren installatiewerkzaamheden van software die de door de rechtspersoon te leveren software in belangrijke mate wijzigen.

- c. De goederen of de diensten zijn in hoge mate afhankelijk van, of in hoge mate verbonden met andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten. Een voorbeeld hiervan is de besturingssoftware die een integraal onderdeel vormt van een door de rechtspersoon te leveren machine. Een ander voorbeeld betreft de ontwikkeling van een prototype in opdracht van een afnemer. Het ontwerp en de productie van het prototype zijn in hoge mate verbonden met elkaar.

Indien twee of meer in een overeenkomst opgenomen toezeggingen van de rechtspersoon om goederen of diensten te leveren niet afzonderlijk te onderscheiden zijn, dienen de toezeggingen te worden gecombineerd tot een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in de overeenkomst.

Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten

109a Opties van afnemers om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen, kunnen vele vormen hebben. Voorbeelden zijn loyaliteitsprogramma's, verkoopincentives, contractverlengingsopties of andere kortingen op toekomstige goederen of diensten. In feite betaalt de afnemer in deze gevallen vooraf voor toekomstig te leveren goederen of diensten. Als de rechtspersoon een optie aan een afnemer verleent om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen, geeft die optie alleen aanleiding tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkoop van goederen of de dienstverlening waarbij die optie is verleend. Indien aan deze voorwaarde is voldaan, wordt een afzonderlijke prestatieverplichting verwerkt voor de verleende optie en worden de aan de verleende optie toe te rekenen opbrengsten verwerkt in de periode dat de optie wordt uitgeoefend.

Indien geen afzonderlijke prestatieverplichting bij het uitgeven van de optie wordt onderkend, wordt de opbrengst van de gehele transactie verwerkt op het moment van de verkoop van goederen of de dienstverlening waarbij de optie wordt verleend. De kosten van de verleende optie worden in dat geval op hetzelfde moment dan wel in dezelfde periode verwerkt.

Garanties

109b Als een afnemer de mogelijkheid heeft om afzonderlijk een garantie te kopen, is de garantie een te onderscheiden dienst. De rechtspersoon belooft namelijk de dienst aan de afnemer te zullen leveren naast het geleverde goed. In dat geval verwerkt de rechtspersoon de toegezegde garantie als een afzonderlijke prestatieverplichting. Als de afnemer geen mogelijkheid heeft om afzonderlijk een garantie te kopen, wordt de garantie alleen als een afzonderlijke prestatieverplichting verwerkt indien de garantie een dienst biedt naast de zekerheid dat het geleverde goed aan de overeengekomen specificaties voldoet. Voor de beoordeling of daar sprake van is, kunnen onder andere de volgende factoren in aanmerking worden genomen:

- a. of de garantie wettelijk verplicht is en enkel een bescherming vormt tegen het risico om ondeugdelijke goederen te kopen;
- b. de lengte van de garantieperiode; en
- c. de aard van de taken die de rechtspersoon belooft te zullen uitvoeren.

Als de garantie geen te onderscheiden dienst betreft, verwerkt de rechtspersoon de te verwachten garantiekosten als een voorziening in overeenstemming met hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.

Toerekenen van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen

109c **In geval er sprake is van meerdere prestatieverplichtingen in een overeenkomst, dient de totale transactieprijs aan de prestatieverplichtingen toe te worden gerekend naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen.** De rechtspersoon kan deze toerekening baseren op de zelfstandige verkoopprijs per prestatieverplichting. De zelfstandige verkoopprijs is de prijs die de rechtspersoon in rekening zou brengen als de goederen of diensten afzonderlijk zouden worden verkocht. Als de zelfstandige verkoopprijs niet bekend is, maakt de rechtspersoon gebruik van schattingen. Als alternatief kan de rechtspersoon de reële waarde hanteren in plaats van de zelfstandige verkoopprijs.

De verkoop van goederen

110 **Opbrengsten voortvloeiend uit prestatieverplichtingen aangaande het leveren van zelfvervaardigde of van derden verkregen goederen dienen als zodanig te worden verwerkt indien aan alle volgende voorwaarden wordt voldaan:**

- a. **de rechtspersoon heeft alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's met betrekking tot de goederen overgedragen aan de afnemer;**
- b. **de rechtspersoon behoudt over de verkochte goederen niet een zodanige voortgezette betrokkenheid, zoals bij de eigenaar, dat hij feitelijk kan blijven beschikken over die goederen en daarmee kan besluiten over de aanwending van die goederen;**
- c. **het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald;**
- d. **het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting aan de rechtspersoon zullen toevloeien; en**
- e. **de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt met betrekking tot de prestatieverplichting kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald.**

111 Als nog niet alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's overgaan op de afnemer, is (nog) geen sprake van een verkoop en kan nog geen opbrengst worden verwerkt in verband met deze prestatieverplichting. In de volgende - overigens niet limitatieve - voorbeelden kan daarvan sprake zijn:

- de rechtspersoon behoudt een verplichting voor het geval dat niet naar tevredenheid wordt gepresteerd, welke verplichting niet wordt gedekt door de normale garantiebepalingen;
- de ontvangst van de opbrengst uit de verkoop van goederen is voorwaardelijk en hangt af van de opbrengst die de afnemer zelf kan genereren uit de verkoop van die goederen;
- de afnemer heeft het recht de goederen te retourneren in geval van in de verkoopovereenkomst omschreven omstandigheden en de rechtspersoon kan de omvang van de retouren niet op betrouwbare wijze inschatten.

112 Als slechts een onbelangrijk deel van de rechten op economische voordelen en de risico's bij de rechtspersoon is gebleven, is sprake van een verkoop en wordt een opbrengst verwerkt indien ook aan de andere voorwaarden in alinea 110 wordt voldaan. Zo kan bijvoorbeeld de rechtspersoon de juridische eigendom voorbehouden uitsluitend en alleen om het risico op oninbaarheid van de vordering te verminderen. Ook kan sprake zijn van een verkoop waarbij de afnemer zijn geld terugkrijgt indien deze ontevreden is over de geleverde zaak. In dat geval wordt een opbrengst verwerkt in verband met deze transactie indien de rechtspersoon de omvang van de retouren op betrouwbare wijze kan inschatten.

Voor alle ontvangen of te ontvangen bedragen waarop de rechtspersoon niet verwacht recht te zullen hebben, dient de rechtspersoon geen opbrengsten te verwerken op het

moment dat hij goederen levert. De rechtspersoon dient deze ontvangen of te ontvangen bedragen dan als een terugbetalingsverplichting te verwerken.

De rechtspersoon bepaalt de vergoeding waarop hij wel verwacht recht te zullen hebben aan de hand van de bepalingen voor variabele vergoedingen (zie alinea 106a). Een actief opgenomen ten aanzien van het recht van de rechtspersoon om goederen van de afnemer terug te krijgen bij de afwikkeling van een terugbetalingsverplichting, wordt initieel gewaardeerd op basis van de laatste gehanteerde boekwaarde van het goed (bijvoorbeeld de boekwaarde van de verkochte voorraad) verminderd met de verwachte kosten om die goederen terug te krijgen inclusief mogelijke waardeverminderingen van geretourneerde goederen. De terugbetalingsverplichting is de beste schatting van de verplichting van de rechtspersoon om het aankoopbedrag terug te betalen. Aan het einde van elke verslagperiode actualiseert de rechtspersoon de waardering van het actief en van de terugbetalingsverplichting als gevolg van eventuele wijzigingen in de verwachtingen over terug te verkrijgen goederen.

113 Opbrengsten uit hoofde van verkopen worden alleen verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting naar de rechtspersoon zullen toevloeien. Soms is dit niet waarschijnlijk tot het moment dat de vergoeding uit hoofde van de verkoop is ontvangen of het moment dat een bepaalde onzekerheid is weggenomen. Het kan bijvoorbeeld onzeker zijn of een buitenlandse overheidsinstantie toestemming zal verlenen voor de betaling van de vergoeding. Op het moment dat de toestemming wordt verleend, is de onzekerheid weggenomen en kan de opbrengst uit hoofde van de verkoop worden verwerkt. Ook kan de onzekerheid ten aanzien van het schatten van de omvang van een variabele vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Het niet verwerken van opbrengsten in een situatie dat er geen betrouwbare schatting van de opbrengst te maken is, heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

Indien echter onzekerheid optreedt omtrent de inbaarheid van een bedrag - vanwege een verandering in de kredietwaardigheid van de afnemer - dat eerder als opbrengst is verwerkt, wordt het bedrag waarover onzekerheid is ontstaan als kosten in de winst-en-verliesrekening verwerkt en niet als een vermindering van de eerder verwerkte opbrengst (zie ook alinea 106).

114 Opbrengsten en kosten die betrekking hebben op dezelfde prestatieverplichting of gebeurtenis worden tegelijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt. Deze verwerking wordt veelal aangeduid met de toerekening van de kosten aan de opbrengsten (matching). In de situatie dat aan de verwerkingscriteria van de opbrengsten uit hoofde van de verkoop van goederen wordt voldaan, kunnen de kosten waaronder de kosten die optreden na de levering van de goederen alsmede de garantiekosten, gewoonlijk voldoende betrouwbaar worden bepaald. Indien dat niet het geval is, kan de opbrengst uit hoofde van de verkoop niet worden verwerkt en wordt deze onder de overlopende passiva verwerkt, zijnde een uitgestelde opbrengst.

Het verlenen van diensten

115 **Indien het resultaat van een prestatieverplichting aangaande het verlenen van een dienst betrouwbaar kan worden geschat, dient de opbrengst met betrekking tot die dienst te worden verwerkt naar rato van de verrichte prestaties. Aan de volgende voorwaarden dient te worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een dienst op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:**

- a. **het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald;**
- b. **het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting aan de rechtspersoon zullen toevloeien;**
- c. **de mate waarin de dienstverlening op de balansdatum is verricht kan op betrouwbare wijze worden bepaald; en**
- d. **de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt om de dienstverlening te voltooien kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald.**

116 Bij opbrengstverantwoording naar rato van de verrichte prestaties worden opbrengsten verwerkt in de periode dat de dienstverlening plaatsvindt. Deze methode van verwerking verschaft inzicht in het activiteitsniveau van de dienstverlening en het prestatieniveau van de rechtspersoon. Hoofdstuk 221 Onderhanden projecten vereist eveneens de verwerking van opbrengsten op deze basis. De bepalingen die in genoemd hoofdstuk zijn opgenomen zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten. De toelichtingsvereisten van paragraaf 6 van dit hoofdstuk blijven van toepassing op opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten.

117 Opbrengsten worden alleen verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting de rechtspersoon zullen toevloeien. Indien echter onzekerheid optreedt omtrent de inbaarheid van een bedrag - vanwege een verandering in de kredietwaardigheid van de afnemer - dat eerder als opbrengst is verwerkt, wordt het bedrag waarover onzekerheid is ontstaan als kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening en niet als een vermindering van de eerder verwerkte opbrengst (zie ook alinea 106).

118 Een rechtspersoon is veelal in staat om betrouwbare schattingen te maken als met de wederpartij overeenstemming is bereikt over de volgende aangelegenheden:

- de rechten en verplichtingen van beide partijen met betrekking tot de dienstverlening;
- de vergoeding voor de dienstverlening; en
- de wijze waarop vergoeding zal plaatsvinden en de betalingsvoorwaarden.

Indien de vergoeding voor de prestaties volledig of deels variabel is, wordt de mate van onzekerheid meegenomen bij de beoordeling of het resultaat van dienstverlening op betrouwbare wijze kan worden bepaald. De onzekerheid ten aanzien van het schatten van de omvang van een variabele vergoeding kan zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat van de dienstverlening niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij een overeenkomst waarbij alleen een vergoeding verschuldigd is indien een bepaald resultaat wordt behaald ('no cure no pay'). Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding een zodanig belangrijk deel van de totale vergoeding uitmaken dat de totale opbrengst wel op betrouwbare wijze kan worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

119 De mate waarin prestaties zijn verricht bij een opdracht tot dienstverlening kan op verschillende wijzen worden bepaald. De rechtspersoon past die methode toe op basis waarvan de mate van voltooiing op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Afhankelijk van de aard van de dienstverlening vindt dit plaats op basis van:

- beoordeling van het uitgevoerde werk;
- de tot dat moment verrichte dienstverlening als percentage van de totaal te verrichten dienstverlening; of

- de tot dat moment in het kader van de dienstverlening gemaakte kosten in verhouding tot de geschatte kosten van de totaal te verrichten dienstverlening.

Termijnbetalingen en vooruitbetalingen zijn veelal niet representatief voor de mate waarin de dienstverlening is verricht.

120 Indien de dienstverlening bestaat uit een niet vooraf vaststaand aantal handelingen over een bepaalde gedefinieerde periode, worden de opbrengsten lineair over deze periode verwerkt, tenzij een andere wijze van toerekening onder de specifieke omstandigheden meer representatief is voor de mate waarin de dienstverlening plaatsvindt. Indien een specifieke handeling veel belangrijker is dan alle andere handelingen, wordt de verwerking van een opbrengst uitgesteld tot het moment dat die belangrijke handeling is verricht.

121 Indien het resultaat van een bepaalde opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, dient slechts een opbrengst te worden verwerkt tot het bedrag van de gemaakte kosten van de dienstverlening dat waarschijnlijk kan worden verhaald.

122 In de eerste fasen van een opdracht komt het veelvuldig voor dat het resultaat van de opdracht niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Toch kan het waarschijnlijk zijn dat de rechtspersoon de tot dan toe gemaakte kosten kan goedmaken. Daarom worden dan slechts opbrengsten verwerkt tot het bedrag van de kosten van de verrichte dienstverlening dat naar waarschijnlijkheid kan worden verhaald. Indien het resultaat van de opdracht niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, wordt geen winst verwerkt.

Indien het resultaat van een bepaalde opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald en het eveneens niet waarschijnlijk is dat de tot dan toe gemaakte kosten kunnen worden goedge maakt door de opbrengsten uit de opdracht, worden geen opbrengsten verwerkt. Indien het waarschijnlijk is dat een deel van de tot dan toe gemaakte kosten kan worden goedge maakt door de opbrengsten uit de opdracht, worden opbrengsten verwerkt ter hoogte van dat deel van de gemaakte kosten. De gemaakte kosten worden in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Opbrengsten uit licenties

Algemeen

123 Een licentie stelt de rechten van een afnemer op het intellectuele eigendom van de rechtspersoon vast. Licenties kunnen onder meer betrekking hebben op:

- software en technologie;
- films, muziek en andere vormen van media en amusement;
- franchises; en
- octrooien, handelsmerken en auteursrechten.

124 Indien de toezegging om een licentie te verlenen niet te onderscheiden is van andere toegezegde goederen of diensten in een overeenkomst (in overeenstemming met de criteria in alinea 109), dienen de toezegging om een licentie te verlenen en die andere toegezegde goederen of diensten samen als één enkele prestatieverplichting te worden verwerkt in overeenstemming met de andere alinea's van dit hoofdstuk.

125 **Indien de toezegging om een licentie te verlenen te onderscheiden is van andere toegezegde goederen of diensten in een overeenkomst en deze toezegging derhalve een afzonderlijke prestatieverplichting is (in overeenstemming met de criteria in alinea 109), dient de rechtspersoon te bepalen of de aard van de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst betreft.** Hierbij neemt de rechtspersoon in aanmerking of de aard van de toezegging eruit bestaat:

- a. een recht te verlenen om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. Dat betekent dat de rechtspersoon geen belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed (zie alinea 110); of
- b. een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de rechtspersoon een belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst (zie alinea 115).

Opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik

126 **Opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik dienen te worden verwerkt op het moment dat de verkoop door de afnemer plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.**

Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst

127 Bij sommige overeenkomsten brengt de rechtspersoon de afnemer een niet-terugbetaalbare vergoeding in rekening ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst. Voorbeelden zijn onder meer inschrijfgeld om lid te worden van een fitnessclub, activeringskosten in telecommunicatieovereenkomsten en opstartkosten in bepaalde dienstverleningsovereenkomsten. Hoewel een dergelijke niet-terugbetaalbare vergoeding betrekking heeft op een activiteit die de rechtspersoon bij of rond de aanvang van een overeenkomst moet ondernemen om de overeenkomst te vervullen, resulteert die activiteit niet altijd direct in de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer. De vergoeding is in dergelijke situaties een voorschot voor verwachte toekomstige goederen of diensten. De rechtspersoon verwerkt pas opbrengsten als die verwachte toekomstige goederen of diensten worden geleverd.

Niet door afnemers uitgeoefende rechten

128 Een van afnemers ontvangen niet-terugbetaalbare vergoeding geeft afnemers een recht om goederen of diensten in de toekomst te ontvangen. Afnemers oefenen echter niet altijd de aan hun toegekende rechten uit. De niet door afnemers uitgeoefende rechten resulteren niet in een financiële verplichting waarop hoofdstuk 290 Financiële instrumenten van toepassing is. Het betreft een verplichting van de rechtspersoon jegens de afnemers om goederen en/of diensten te leveren. Deze toegekende rechten moeten onderscheiden worden van opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten waarop alinea 109a van toepassing is.

Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, dient het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst te worden verwerkt conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door afnemers uitgeoefend zullen worden. Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers wel alle toegekende rechten zullen uitoefenen, dan dient het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten

pas als opbrengst te worden verwerkt op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen.

Wijzigingen van overeenkomsten

129 Een wijziging van een overeenkomst creëert nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen of wijzigt bestaande rechten en verplichtingen van de partijen bij een overeenkomst. Dit kan schriftelijk of mondeling tot stand komen. Ook kan een wijziging impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken voortvloeien.

130 Een wijziging van een overeenkomst dient als een afzonderlijke overeenkomst te worden verwerkt als er sprake is van:

- a. een toevoeging van toegezegde goederen of diensten die te onderscheiden zijn (conform alinea 109); en
- b. een stijging van de oorspronkelijk overeengekomen vergoeding met een bedrag dat de waarde van de bijkomende toegezegde goederen of diensten weergeeft, rekening houdend met passende aanpassingen van die vergoeding in lijn met de omstandigheden van de specifieke overeenkomst. De rechtspersoon kan bijvoorbeeld de vergoeding van een bijkomend goed of bijkomende dienst verlagen door een korting, omdat de rechtspersoon niet de verkoopkosten hoeft te maken die hij bij de verkoop van een vergelijkbaar goed of een vergelijkbare dienst aan een andere afnemer zou maken.

Als een wijziging van een overeenkomst niet als een afzonderlijke overeenkomst wordt verwerkt, dient deze als volgt te worden verwerkt:

- a. **Indien de resterende goederen en diensten te onderscheiden zijn van de goederen of diensten die op of vóór de datum van de wijziging zijn overgedragen, dienen deze te worden verwerkt als een beëindiging van de bestaande overeenkomst en het afsluiten van een nieuwe overeenkomst.** De vergoeding die aan de resterende toegezegde goederen en diensten wordt toegewezen, bestaat uit de nog niet eerder als opbrengst verwerkte vergoeding uit de oorspronkelijke overeenkomst en de toegezegde vergoeding als onderdeel van de wijziging.
- b. **Indien de resterende goederen en diensten niet te onderscheiden zijn van de goederen of diensten die op of vóór de datum van de wijziging zijn overgedragen, dient de wijziging te worden verwerkt als een wijziging van de bestaande overeenkomst. Het effect van de wijziging op de transactieprijs en op de meting van de voortgang van de volledige vervulling van de prestatieverplichting dient op het moment van de wijziging te worden verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).**

Er kan tevens sprake zijn van een combinatie van de genoemde verwerkingswijzen.

Rente en dividend

131 **Opbrengsten uit activa in de vorm van rente en dividend dienen te worden verwerkt in overeenstemming met alinea 132 indien:**

- **het waarschijnlijk is dat toekomstige economische voordelen aan de rechtspersoon zullen toevloeien; en**
- **het mogelijk is de omvang van deze economische voordelen op betrouwbare wijze vast te stellen.**

132 **Deze opbrengsten dienen op basis van de volgende grondslag te worden verwerkt:**

- **renteopbrengsten dienen tijdsevenredig te worden verwerkt rekening houdend met de effectieve rentevoet van de desbetreffende actiefpost; en**
- **dividenden dienen te worden verwerkt op het moment dat de rechtspersoon daarop recht heeft verkregen.**

Het toepassen van lineaire amortisatie bij het bepalen van de geamortiseerde kostprijs in plaats van het toepassen van de effectieve-rentemethode wordt als alternatief toegestaan indien lineaire amortisatie niet tot belangrijke verschillen leidt ten opzichte van het toepassen van de effectieve-rentemethode. In het geval van bijvoorbeeld een zero-coupon lening, zal toepassing van lineaire amortisatie in het algemeen niet leiden tot het door artikel 2:362 BW vereiste inzicht.

133 De renteopbrengst omvat mede de amortisatie van een eventueel agio, disagio of ander verschil tussen de eerste boekwaarde van een rentedragende belegging en de uiteindelijke aflossing die wordt ontvangen aan het einde van de looptijd.

Indien op het moment van de verkrijging van een rentedragende belegging sprake is van lopende rente, wordt de daaropvolgende ontvangst van rente toegerekend aan de periode voor de verkrijging en de periode na de verkrijging. Alleen de rente die wordt toegerekend aan de periode na de verkrijging wordt als opbrengst verwerkt. Indien bij aandelenbeleggingen recht op dividenden wordt verkregen, afkomstig van het vermogen en/of resultaat dat al gevormd was respectievelijk behaald was vóór de verkrijging van de belegging, worden deze dividenden in mindering gebracht op de verkrijgingsprijs van de betreffende belegging. Indien een dergelijke toerekening slechts op arbitraire basis kan plaatsvinden, worden de dividenden verwerkt als opbrengsten tenzij duidelijk is dat zij in feite een terugbetaling vormen van de verkrijgingsprijs van de belegging.

270.2 Netto-omzet

201 Het begrip ‘netto-omzet’ wordt gedefinieerd in artikel 2:377 lid 6 BW dat als volgt luidt:

Onder de netto-omzet wordt verstaan de opbrengst uit levering van goederen en diensten uit het bedrijf van de rechtspersoon onder aftrek van kortingen en dergelijke en van over de omzet geheven belastingen.

Dit houdt in dat de netto-omzet de weergave is van de omvang der zaken van de rechtspersoon, dus van hetgeen de rechtspersoon voor eigen rekening en risico presteert door verkoop en levering (of eigendomsoverdracht) dan wel door het verrichten van diensten aan zijn cliënten.

Het begrip netto-omzet dient te worden geïnterpreteerd vanuit de normale, niet incidentele bedrijfsactiviteiten.

Zo worden opbrengsten uit nevenproducten (afval, uitval) die karakteristiek zijn voor het bedrijf, tot de netto-omzet gerekend. Zijn deze opbrengsten van geringe betekenis, dan kunnen zij uit praktische overwegingen worden verwerkt als vermindering van de kostprijs van de omzet of van de kosten van grond- en hulpstoffen. Evenzo behoren opbrengsten uit provisie en commissie en uit nevenactiviteiten zoals tijdelijke verhuur van overcapaciteit tot de netto-omzet.

Hiertoe kunnen ook worden gerekend regelmatig terugkerende verkopen van materiële vaste activa in het kader van normale bedrijfsactiviteiten (zie ook alinea 506 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa).

Indien renteopbrengsten voortvloeien uit activiteiten die kenmerkend zijn voor het bedrijf van een rechtspersoon, vormen zij een bestanddeel van de netto-omzet.

Dividendopbrengsten vormen een bestanddeel van de netto-omzet indien zij onderdeel uitmaken van de beleggingsopbrengsten, en beleggingen kenmerkend zijn voor het bedrijf van de rechtspersoon. Voorbeelden zijn pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen en beleggingsentiteiten. Voorts kunnen dividendopbrengsten tot de omzet gerekend worden bij participatiebedrijven. Voor (tussen)houdstermaatschappijen worden dividendopbrengsten en renteopbrengsten op vorderingen die feitelijk een uitbreiding zijn van de netto-investering van de (tussen)houdstermaatschappij in haar deelnemingen niet aangemerkt als netto-omzet.

201a Voor dealers en andere autobedrijven wordt mede met het oog op de onderlinge vergelijkbaarheid van hun jaarrekeningen aanbevolen de Belasting Personenauto's en Motorrijwielen (BPM) te begrijpen in de netto-omzet. **Indien deze aanbeveling niet wordt gevolgd, dient in de jaarrekening te worden vermeld dat een ander netto-omzetbegrip is gehanteerd en welke inhoud het gebruikte begrip heeft.**

Voor importeurs van auto's en motorrijwielen geldt ten aanzien van het al of niet inclusief BPM bepalen van de netto-omzet geen voorkeur. **Wel dient uit hun jaarrekening te blijken of de gepresenteerde netto-omzet inclusief dan wel exclusief BPM is. Uit de jaarrekeningen van dealers en andere autobedrijven en van importeurs dient het bedrag aan BPM (voor auto's en motorrijwielen die voor de eerste keer in Nederland op kenteken zijn gesteld) te blijken.**

202 Tot de in artikel 2:377 lid 6 BW genoemde 'kortingen en dergelijke' behoren onder meer:

- rabatten, omzetbonussen en dergelijke;
- betalingskortingen, indien daarvan als regel door de afnemers gebruik wordt gemaakt (zie alinea 202 van hoofdstuk 273 Rentelasten en alinea 203 van hoofdstuk 222 Vorderingen).

Niet in aanmerking voor aftrek komen provisies aan in dienst van de onderneming werkzame vertegenwoordigers, kosten van uitgaande vrachten bij franco-levering en andere directe en indirecte verkoopkosten.

203 **Indien op grond van het algemeen inzichtvereiste van artikel 2:362 lid 1 BW onder de netto-omzet zoals gedefinieerd in artikel 2:377 lid 6 BW voor bijzondere vormen van bedrijvigheid bedragen zijn opgenomen waarover onzekerheid kan bestaan of deze tot de netto-omzet zijn gerekend, dient daarvan in de toelichting een uiteenzetting te worden gegeven.**

270.3 De verwerking van lasten

301 Voor de algemene grondslagen voor de verwerking van lasten wordt verwezen naar hoofdstuk 135 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat.

302 Een nadere uitwerking van de verwerking van lasten is onder meer opgenomen in de volgende hoofdstukken:

- hoofdstukken 210 en 212 voor afschrijvingen op immateriële en materiële vaste activa;
- hoofdstukken 210 en 224 voor lasten voortvloeiende uit uitgaven voor immateriële vaste activa;

- hoofdstuk 121 voor lasten voortvloeiende uit bijzondere waardeverminderingen van vaste activa;
- hoofdstuk 220 voor lasten van het goederenverbruik;
- hoofdstuk 221 voor de toerekening van lasten van onderhanden projecten; de in hoofdstuk 221 opgenomen vereisten voor de verwerking van lasten van onderhanden projecten zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van lasten met betrekking tot het verlenen van diensten;
- hoofdstuk 271 voor lasten uit hoofde van personeelsbeloningen;
- hoofdstuk 252 voor lasten uit hoofde van overige voorzieningen;
- hoofdstuk 273 voor rentelasten;
- hoofdstuk 292 voor de verwerking van lasten uit hoofde van leaseovereenkomsten;
- hoofdstuk 270, paragraaf 4 voor bijzondere lasten;
- hoofdstuk 272 voor belastinglasten.

Kosten van het verkrijgen van een overeenkomst

303 Kosten die rechtstreeks verband houden met een overeenkomst en die worden gemaakt bij het verkrijgen van de overeenkomst worden geactiveerd indien het waarschijnlijk is dat de overeenkomst zal worden verkregen, deze kosten afzonderlijk kunnen worden geïdentificeerd en betrouwbaar kunnen worden bepaald. Indien kosten inzake het verkrijgen van een overeenkomst zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze zijn ontstaan, worden ze niet alsnog geactiveerd in een daaropvolgende periode als een overeenkomst wordt verkregen.

270.4 Bijzondere baten en lasten

Inleiding

401 In deze paragraaf worden de begrippen bijzondere baten en lasten besproken. Met name wordt ingegaan op de vraag of die posten als zodanig in aanmerking dienen te worden genomen en op de wijze van verantwoording en presentatie van die posten. Het onderkennen en afzonderlijk toelichten van bijzondere baten en lasten draagt bij aan de vergelijkbaarheid van winst-en-verliesrekeningen, zowel voor wat betreft de opeenvolgende winst-en-verliesrekeningen van eenzelfde rechtspersoon als voor wat betreft de winst-en-verliesrekeningen van verschillende rechtspersonen.

Wettelijke bepalingen

402 Artikel 2:377 lid 1 BW luidt als volgt:

Op de winst-en-verliesrekening worden afzonderlijk opgenomen:

- a. de baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening, de belastingen daarover en het resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening na belastingen;
- b. de overige belastingen;
- c. het resultaat na belastingen.

Artikel 2:377 lid 7 BW luidt:

Baten en lasten welke aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, worden naar aard en omvang toegelicht.

Artikel 2:377 lid 8 BW luidt:

Vermeld wordt het bedrag en de aard van de posten van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen.

Bij Algemene Maatregel van Bestuur zijn modellen uitgevaardigd voor de indeling van de winst-en-verliesrekening (zie hoofdstuk 910 Modellen en besluiten).

Artikel 2:377 lid 1 BW geldt niet voor geregistreerde krediet- en kapitaalmarktinstellingen. Deze dienen de winst-en-verliesrekening in te richten overeenkomstig de in het Model DNB gegeven voorschriften en modellen.

403 (vervallen)

Bijzondere posten

404 Op grond van artikel 2:377 lid 8 BW vermeldt de rechtspersoon het bedrag en de aard van de posten van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen. Dit zijn bijzondere posten zoals gedefinieerd in paragraaf 0 Definities.

Bijzondere posten dienen met het oog op de analyse en de vergelijkbaarheid van de resultaten naar aard en omvang afzonderlijk en ongesaldeerd te worden toegelicht. Dit geldt ook voor bijzondere posten die zijn opgenomen in meerjarenoverzichten. **Indien een bijzondere post is verwerkt in meerdere andere posten van de winst-en-verliesrekening, dient het totale financiële effect van deze bijzondere post te worden toegelicht alsmede de wijze waarop deze bijzondere post is verwerkt. Dit dient te geschieden door een specificatie (inclusief de bedragen) te geven van de posten waaronder de bijzondere post is verwerkt.** Voor de bepalingen uit het Besluit modellen jaarrekening die van belang zijn voor de wijze waarop bijzondere posten worden gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening, wordt verwezen naar paragraaf 5 Overige detaillering van de winst-en-verliesrekening.

405 Omstandigheden die aanleiding kunnen zijn voor een vermelding als bedoeld in alinea 404 zijn onder meer:

- het verwerken van een waardevermindering op voorraden, of op bepaalde immateriële of materiële vaste activa, alsmede de terugneming van dergelijke waardeverminderingen;
- lasten voortvloeiend uit reorganisaties of samenhangend met discontinuïteit, alsmede de terugneming van dergelijke lasten;
- winst of verlies bij afstoting van materiële vaste activa of langetermijnbeleggingen;
- resultaten in verband met beëindiging van bedrijfsactiviteiten; zie alinea 401 van hoofdstuk 345 Beëindiging van bedrijfsactiviteiten;
- het financiële gevolg van een schikking in het kader van een juridische procedure;
- het financiële effect van een terugneming van een voorziening die niet is verbruikt;
- baten en lasten welke aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend;
- nadelen die voortvloeien uit nationalisaties of onteigeningen;
- nadelen als gevolg van kapitaalvernietiging als gevolg van natuurrampen, zoals aardbevingen en overstromingen.

406 Op grond van artikel 2:377 lid 7 BW licht de rechtspersoon baten en lasten welke aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, naar aard en omvang toe.

270.5 Overige detaillering van de winst-en-verliesrekening

501 Artikel 2:377 lid 3 BW geeft in beginsel de detaillering van de winst-en-verliesrekening aan indien voor de categoriale kostensplitsing gekozen wordt. Artikel 2:377 lid 4 BW regelt dit voor de functionele kostensplitsing.

In het Besluit modellen jaarrekening is dit nader uitgewerkt in een viertal modellen: E en G voor de categoriale kostensplitsing in een verticale, respectievelijk horizontale (ook wel

aangeduid als scontro-vorm) opstelling en F en H op dezelfde wijze voor de functionele kostensplitsing.

De verticale opstelling van de winst-en-verliesrekening verdient in het algemeen de voorkeur boven de horizontale, omdat zij een beter inzicht geeft in de onderlinge samenhang tussen baten en lasten en hun invloed op het resultaat. Artikel 2:397 BW staat aan middelgrote rechtspersonen toe om enige posten niet afzonderlijk op te nemen doch samen te voegen.

Voor deze beknopte winst-en-verliesrekeningen kunnen in de praktijk de modellen I en J worden toegepast. Deze modellen hebben betrekking op de verticale opstelling. Een beknopte winst-en-verliesrekening op basis van de horizontale opstelling is niet in het besluit opgenomen.

Voor de Modellen en de tekst van het Besluit modellen jaarrekening wordt verwezen naar hoofdstuk 910.

502 Bij de categoriale kostensplitsing worden de kosten getoond per kostensoort, bij de functionele per bedrijfsfunctie. De categoriale opstelling is gebaseerd op de productie-omzetmethode, waarbij de omzet en de mutatie in de geproduceerde voorraden gesteld worden tegenover de naar categorieën gesplitste kosten. De functionele opstelling daarentegen is gebaseerd op de omzetmethode, waarbij de netto-omzet gesteld wordt tegenover de naar functies gesplitste kosten. De keuze tussen categoriale of functionele kostensplitsing wordt, met inachtneming van het inzichtvereiste, doorgaans bepaald door de aard van de bedrijfsactiviteiten en de wijze waarop intern informatie wordt verstrekt.

503 Bij toepassing van de categoriale kostensplitsing vereisen de modellen een splitsing van de post 'de kosten van grond- en hulpstoffen en de overige externe kosten' (artikel 2:377 lid 3, onder g BW) in 'kosten van grond- en hulpstoffen' en 'kosten uitbesteed werk en andere externe kosten'. Daarnaast kennen deze modellen een afzonderlijke post 'overige bedrijfskosten'.

Indien deze post omvangrijk is in verhouding tot de andere kostenposten, dient een nadere toelichting te worden gegeven, zo nodig voorzien van een specificatie. Middelgrote rechtspersonen zijn hiervan vrijgesteld.

504 Bij de functionele indeling moet op grond van artikel 2:377 lid 4 BW worden onderscheiden: kostprijs van de omzet, verkoopkosten en algemene beheerskosten, elk met inbegrip van afschrijvingen en waardeverminderingen. **De overige indirecte kosten dienen eveneens in deze posten te zijn begrepen.**

Indien de functionele indeling wordt toegepast, dient in de toelichting additionele informatie te worden verstrekt ten aanzien van de categoriale kostensoorten, waaronder het totaalbedrag van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte afschrijvingen en het totaalbedrag van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte lonen en salarissen. Middelgrote rechtspersonen mogen de additionele informatie beperken tot de lonen en de sociale lasten met afzonderlijke vermelding van de pensioenlasten (artikel 2:382 BW).

505 Onder overige bedrijfsopbrengsten worden resultaten verantwoord die niet rechtstreeks samenhangen met de levering van goederen of diensten in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening.

506 Artikel 2:377 BW en daarop gebaseerde modellen vereisen een groot aantal detailleringen in onderscheiden posten.

Voor de indeling in posten is de bedrijfseconomische betekenis van de desbetreffende kosten of opbrengsten bepalend. Deze indeling maakt deel uit van het stelsel - het geheel van grondslagen en regels voor het opstellen van de jaarrekening. Dat houdt in dat een gedane keuze

bij de indeling gevolgen heeft voor volgende jaarrekeningen wegens de noodzaak een bestendige gedragslijn toe te passen. Zie hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen.

507 Voor de vermelding van het totaal van de lasten uit hoofde van onderzoek en ontwikkeling in de winst-en-verliesrekening of in de toelichting wordt verwezen naar alinea 506 van hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa. Ten aanzien van de te verstrekken informatie omtrent overheidssubsidies en vergelijkbare faciliteiten wordt verwezen naar alinea 121 van hoofdstuk 274.

508 (vervallen)

509 Het gebruik van EBITA (Earnings Before Interest, Taxes and Amortisation) en EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation) in de winst-en-verliesrekening is onverenigbaar met artikel 6 lid 1 van het Besluit modellen jaarrekening. Dientengevolge kunnen deze begrippen slechts worden gehanteerd in de toelichting bij de winst-en-verliesrekening.

510 De detaillering van de financiële baten en lasten is voor de categoriale en functionele kostensplitsing gelijk. Opgemerkt wordt dat de daar behandelde baten en lasten uit verhoudingen met groepsmaatschappijen in beginsel alleen betrekking hebben op de enkelvoudige winst-en-verliesrekening waarop de vrijstelling van artikel 2:402 BW niet van toepassing is.

511 In het kader van de presentatie van bijzondere posten (zie voor definitie paragraaf 4 Bijzondere baten en lasten) in de winst-en-verliesrekening zijn de volgende artikelen van het Besluit modellen jaarrekening van belang:

- artikel 5 lid 3;
- artikel 6 lid 1;
- artikel 7 lid 1;
- artikel 7 lid 2; en
- artikel 8 lid 2.

512 Rechtspersonen, anders dan banken, verzekeringsmaatschappijen of beleggingsmaatschappijen, dienen de direct in het resultaat verwerkte waardeveranderingen van beleggingen (niet zijnde financiële instrumenten) in een afzonderlijke post in de winst-en-verliesrekening op te nemen gebruikmakend van de relevante benamingen van de posten uit model S van het Besluit modellen jaarrekening (niet-gerealiseerde waardeveranderingen van beleggingen).

513 Rechtspersonen, anders dan banken, verzekeringsmaatschappijen of beleggingsmaatschappijen, dienen de direct in het resultaat verwerkte waardeveranderingen van agrarische voorraden waarvoor frequente marktnoteringen bestaan als volgt te presenteren in de winst-en-verliesrekening:

- **Indien model E van het Besluit modellen jaarrekening wordt toegepast: als afzonderlijke post als onderdeel van de som der bedrijfsopbrengsten.**
- **Indien model F van het Besluit modellen jaarrekening wordt gehanteerd: als afzonderlijke post van het bruto-omzetresultaat.**

270.6 Toelichting

601 In de toelichting dient te worden uiteengezet:

- de aard van belangrijke prestatieverplichtingen;
- per belangrijk type prestatieverplichting de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening;
- het bedrag van elke belangrijke opbrengstcategorie dat is verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode, waaronder:
 - opbrengsten uit de verkoop van goederen;
 - opbrengsten uit het verlenen van diensten;
 - opbrengsten uit licenties;
- het bedrag begrepen in belangrijke categorieën opbrengsten dat betrekking heeft op de ruil van goederen of diensten; en
- het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst.

602 De rechtspersoon licht iedere voorwaardelijke bate en last toe in overeenstemming met hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa. Onder voorwaardelijke baten vallen ook nog niet als opbrengst verwerkte vergoedingen als gevolg van het niet op betrouwbare wijze kunnen bepalen van het bedrag van de opbrengst.

270.7 Overgangsbepalingen

701 De grondslagen die de rechtspersoon op grond van de wijzigingen van dit hoofdstuk per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – toepast in verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – kunnen verschillen van de grondslagen die zijn toegepast in de voorgaande jaarrekening.

702 Een wijziging van de grondslagen als gevolg van de wijziging van dit hoofdstuk per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – wordt volgens hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen retrospectief verwerkt.

Als alternatief is het toegestaan de wijzigingen in dit hoofdstuk met uitzondering van de wijzigingen inzake presentatie en toelichting, alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

Tevens is het toegestaan de wijzigingen in dit hoofdstuk, met uitzondering van de wijzigingen inzake presentatie en toelichting, alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na een eerdere door de rechtspersoon zelf gekozen datum die ligt voor 1 januari 2022 of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

Indien de grondslagen die de rechtspersoon toepast wijzigen als gevolg van de wijzigingen van dit hoofdstuk per 1 januari 2022 of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing, dient de rechtspersoon in de toelichting uiteen te zetten op welke wijze de overgang is verwerkt. Voorts zijn bij retrospectieve verwerking de toelichtingsvereisten van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen van toepassing.

270 Bijlage 1 bij paragraaf 1 **De verwerking van opbrengsten**

Inleiding

Deze bijlage dient ter illustratie van paragraaf 1. Het doel van de bijlage is een toelichting te geven op de inhoud van paragraaf 1 door het uitwerken van enkele in de praktijk voorkomende situaties. De opgenomen situaties richten zich steeds op bepaalde aspecten van overeenkomsten. Daardoor worden niet alle aspecten in de beschouwing betrokken die relevant kunnen zijn voor de beoordeling of opbrengsten als zodanig kunnen worden verwerkt.

In de voorbeelden wordt er – tenzij anders aangegeven – steeds van uitgegaan dat het waarschijnlijk is dat het bedrag van de economische voordelen naar de rechtspersoon toevloeit en dat dit bedrag ook betrouwbaar kan worden bepaald.

1 Het identificeren van prestatieverplichtingen

a. ‘Gratis’ tablet naast abonnement

Een uitgever verstrekt aan een nieuwe klant een ‘gratis’ tablet als de klant een abonnement voor het verkrijgen van een tijdschrift afsluit voor een periode van drie jaar. De overeenkomst bevat de volgende twee toezeggingen om een goed of dienst te leveren:

- de levering van wekelijkse tijdschriften gedurende de abonnementsperiode; en
- de levering van een tablet aan het begin van de abonnementsperiode.

Zowel de toezegging om gedurende een periode van drie jaar tijdschriften te leveren als de toezegging om een tablet te leveren vormen afzonderlijke prestatieverplichtingen. Reden is dat de klant de voordelen van beide toezeggingen zelfstandig kan benutten en beide toezeggingen in de overeenkomst van elkaar te onderscheiden zijn in overeenstemming met alinea 109. De totale transactieprijs wordt toegerekend aan beide prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c). De opbrengst uit de levering van de tablet wordt verantwoord bij levering van de tablet (onder de veronderstelling dat voldaan wordt aan de voorwaarden opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen). De opbrengsten uit de levering van tijdschriften worden verantwoord over de abonnementsperiode van drie jaar.

b. Softwarelicentie met overige diensten

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een klant waarin is overeengekomen een softwarelicentie te verstrekken, installatiewerkzaamheden te verrichten, niet gespecificeerde software-updates te leveren en technische ondersteuning te verzorgen (online en telefonisch) voor een periode van twee jaar. De softwarelicentie, installatiewerkzaamheden en technische ondersteuning worden ook los van elkaar verkocht. De installatiewerkzaamheden betreffen het aanpassen van het scherm voor ieder type gebruiker (bijvoorbeeld marketing, voorraadbeheer en informatietechnologie). De installatiewerkzaamheden kunnen ook worden uitgevoerd door andere ondernemingen en wijzigen de software niet significant. De software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning. In dit geval zijn de volgende vier verschillende prestatieverplichtingen te onderscheiden in de overeenkomst (in overeenstemming met alinea 109):

- de verkoop van de software door middel van het verstrekken van een licentie;
- het verrichten van installatiewerkzaamheden;
- het verzorgen van updates; en
- het verlenen van technische ondersteuning.

De geleverde software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning. De klant kan de software en de diensten zelfstandig benutten (dan wel gezamenlijk met middelen die de klant heeft of kan verkrijgen). Voorts zijn de toezeggingen om de software en de diensten te leveren in de overeenkomst van elkaar te onderscheiden. Om die reden zijn de verschillende toezeggingen afzonderlijke prestatieverplichtingen in overeenstemming met alinea 109. De totale transactieprijs wordt toegerekend aan de afzonderlijke prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c). De verkoop van de software door middel van het verstrekken van een licentie betreft een recht om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals deze bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. In overeenstemming met alinea 125 classificeert deze prestatieverplichting als de verkoop van een goed. De opbrengst uit de levering van de software wordt verantwoord bij levering van de software (onder de veronderstelling dat wordt voldaan aan de voorwaarden opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen). De opbrengsten uit het verrichten van installatiewerkzaamheden worden verantwoord naar rato van de verrichte prestaties (in overeenstemming met alinea 115 inzake het verlenen van diensten). De opbrengsten ten aanzien van de beide andere prestatieverplichtingen worden verantwoord in de overeengekomen periode van twee jaar naar rato van de verrichte prestaties (in overeenstemming met alinea 115 inzake het verlenen van diensten).

c. Hosting van software

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een klant om een softwarelicentie te verstrekken voor een periode van twee jaar. Dat doet de softwareontwikkelaar in combinatie met het hosten van de softwareapplicatie. De klant kan de software om technische redenen niet gebruiken zonder de hosting van deze specifieke softwareontwikkelaar. Als gevolg vormt het verstrekken van de softwarelicentie geen te onderscheiden prestatieverplichting (in overeenstemming met alinea 109). De toezegging om de softwarelicentie te verstrekken en de toezegging om de hosting van de softwareapplicatie te verzorgen, vormen samen een prestatieverplichting. Deze prestatieverplichting classificeert als het verlenen van diensten. De opbrengsten uit deze prestatieverplichting worden verantwoord in de overeengekomen periode van twee jaar naar rato van de verrichte prestaties (in overeenstemming met alinea 115 inzake het verlenen van diensten).

d. Software as a Service (SaaS)

Een rechtspersoon biedt klanten Software as a Service (SaaS) aan. De software wordt aangeboden als een onlinedienst. De rechtspersoon sluit een overeenkomst af waarin SaaS wordt overeengekomen waarbij er per maand per gebruiker betaald wordt voor het gebruik van de software (inclusief de softwarelicentie). De gebruiker van de software benadert de applicaties, waarvoor de overeenkomst afgesloten is, via het internet. Dit kan geschieden onafhankelijk van locatie en apparaat. De hardware die nodig is om de software te kunnen gebruiken wordt niet bij de gebruiker geïnstalleerd, maar bij de rechtspersoon. De rechtspersoon zorgt voor het beheer van de afgenomen applicaties. Hij is verantwoordelijk voor het updaten van de software, het maken van back-ups, de beveiliging van de applicaties en data die er in de applicaties opgeslagen wordt en de installatie van nieuwe versies. De gebruiker van de software hoeft de software zelf niet aan te schaffen. Er wordt slechts betaald voor het gebruik van de software. De gebruiker heeft via internet toegang tot de software. De rechtspersoon concludeert dat de toezegging om de softwarelicentie te verstrekken en de toezegging om de hosting van de softwareapplicatie te verzorgen, samen een prestatieverplichting vormen. De reden hiervoor is dat de rechtspersoon vaststelt dat klanten de voordelen van beide toezeggingen niet zelfstandig kunnen benutten (in overeenstemming met alinea 109). Deze prestatieverplichting classificeert als het verlenen van diensten. De opbrengsten uit deze prestatieverplichting worden

verantwoord in de overeengekomen periode naar rato van de verrichte prestaties (in overeenstemming met alinea 115 inzake het verlenen van diensten).

e. Koop-/aannemingsovereenkomsten

Een bouwbedrijf sluit een koop-/aannemingsovereenkomst voor een vrijstaande woning af met een afnemer. Met deze overeenkomst wordt een stuk grond verkocht en wordt een opdracht ontvangen om een vrijstaande woning te bouwen. De juridische levering van de grond vindt plaats op het moment van tekenen van de overdrachtsakte. De overdracht van de woning volgt bij oplevering wanneer de bouw van de woning gereed is. In dit geval zijn twee toezeggingen te onderkennen:

- de levering van de grond; en
- de bouw van de woning (bouwwerkzaamheden).

Vastgesteld moet worden of de overeengekomen bouwwerkzaamheden een afzonderlijke prestatieverplichting betreffen naast de levering van de grond.

Hiertoe moet in overeenstemming met alinea 109 beoordeeld worden of:

1. de afnemer de voordelen van het geleverde grond en de bouwwerkzaamheden zelfstandig kan benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
2. de toezegging om de grond te leveren te onderscheiden is van de toegezegde bouwwerkzaamheden.

Aan de voorwaarde onder 1 wordt voldaan, omdat de afnemer de voordelen van de geleverde grond zelfstandig kan benutten door bijvoorbeeld een andere partij in te schakelen om bouwwerkzaamheden te verrichten. Daarnaast kan de afnemer ook de voordelen van de bouwwerkzaamheden benutten in combinatie met de geleverde grond.

Ten behoeve van de voorwaarde onder 2 moet beoordeeld worden of:

- a. de rechtspersoon een belangrijke dienst van integratie levert tussen beide toezeggingen;
- b. de bouwwerkzaamheden in belangrijke mate de geleverde grond wijzigen; en/of
- c. de geleverde grond in hoge mate afhankelijk van, of in hoge mate verbonden is met, de bouwwerkzaamheden.

De genoemde situaties zijn niet van toepassing. De te leveren prestaties van de rechtspersoon ten aanzien van de toezegging om bouwwerkzaamheden te verrichten zijn hetzelfde onafhankelijk of de rechtspersoon de grond wel of niet levert. Daarnaast is er weliswaar een functionele relatie tussen de te leveren grond en de te verrichten bouwwerkzaamheden, maar betekent dat niet dat de rechtspersoon een belangrijke dienst van integratie levert zoals bedoeld in alinea 109. De risico's die de rechtspersoon neemt bij de levering van de grond aan de afnemer zijn te scheiden van de risico's die de rechtspersoon neemt bij de te verrichten bouwwerkzaamheden.

Er is sprake van twee afzonderlijke prestatieverplichtingen (de levering van de grond en het verrichten van bouwwerkzaamheden) in overeenstemming met alinea 109. De totale transactieprijs wordt naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen toegerekend aan beide afzonderlijke prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c) en de opbrengsten worden verwerkt per afzonderlijke prestatieverplichting. Het deel van de transactieprijs dat is toegerekend aan de bouwwerkzaamheden wordt als opbrengst verwerkt naar rato van de mate van voortgang van de bouwwerkzaamheden (in lijn met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten). Het deel van de transactieprijs dat is toegerekend aan de levering van

de grond wordt als opbrengst verwerkt op het moment dat voldaan wordt aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen.

2 Vooruitgefactureerde verkopen, waarbij op verzoek van de afnemer de aflevering is uitgesteld, maar de eigendomstitel is overgedragen en de afnemer heeft de factuur aanvaard

De opbrengst wordt verwerkt indien de afnemer de eigendom verkrijgt en wordt voldaan aan alle volgende voorwaarden:

- het is waarschijnlijk dat de levering zal plaatsvinden en het goed beschikbaar is en geïdentificeerd en gereed voor levering aan de afnemer op het moment dat de opbrengst wordt verwerkt;
- de afnemer aanvaardt specifiek de geldende afleveringsinstructies met betrekking tot de uitgestelde levering; en
- ten aanzien van de verkoopfactuur gelden de gebruikelijke betalingscondities.

3 Afgeleverde goederen waarbij sprake is van specifieke leveringscondities

a. Installatie

Als naast de levering van een machine ook installatiewerkzaamheden ten aanzien van deze machine worden geleverd, wordt bij aanvang van de overeenkomst voor de te leveren machine en de installatiewerkzaamheden vastgesteld of ze al dan niet als afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen te worden verwerkt (in overeenstemming met alinea 109). Gegeven is dat de installatiewerkzaamheden de te leveren machine niet in belangrijke mate wijzigen. Ook is er geen sprake van een belangrijke dienst van integratie tussen de machine en de installatiewerkzaamheden en zijn de machine en de installatiewerkzaamheden niet in hoge mate afhankelijk van elkaar of in hoge mate verbonden met elkaar. Als gevolg zijn de te leveren machine en de installatiewerkzaamheden afzonderlijke prestatieverplichtingen. De opbrengst uit de te leveren machine wordt verwerkt op het moment dat de machine wordt geleverd, omdat dan wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen. De opbrengst uit de installatiewerkzaamheden wordt verwerkt gedurende de periode dat de installatiewerkzaamheden worden verricht (in overeenstemming met alinea 115).

Als gegeven zou zijn dat de te leveren installatiewerkzaamheden de te leveren machine in belangrijke mate wijzigen, is er geen sprake van afzonderlijke prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109). In dat geval is er sprake van één prestatieverplichting, namelijk de levering van een geïnstalleerde machine. De opbrengst uit deze prestatieverplichting wordt verwerkt op het moment dat de geleverde machine is geïnstalleerd, omdat dan wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen.

b. Retouren

Een rechtspersoon verkoopt in een maand 1.000 producten aan diverse klanten voor EUR 100 per stuk. De totale vergoeding bedraagt derhalve EUR 100.000. De klanten moeten het bedrag van tevoren overmaken, maar hebben wel het recht om ongebruikte goederen binnen 30 dagen te retourneren. Alsdan krijgen de klanten het volledige aankoopbedrag teruggestort. De kostprijs van het product bedraagt voor de rechtspersoon EUR 60. De rechtspersoon verwacht op basis van de verwachtingswaardemethode dat 5% van de leveringen rechtmatig geretourneerd zal worden (50 producten). De rechtspersoon verwacht verder dat de

herstellkosten van de retourleveringen verwaarloosbaar zijn en dat de geretourneerde producten met een positieve marge (door)verkocht kunnen worden. Het innemen van de goederen zal naar verwachting niet gepaard gaan met materiële kosten. In dit geval zal op het moment van de levering van 1.000 producten de rechtspersoon EUR 95.000 aan omzet nemen. Immers de rechtspersoon verwacht dat 5% geretourneerd zal worden waardoor voor deze goederen nog niet alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's zijn overgedragen aan de afnemer. De beste schatting van de retourverplichting (EUR 5.000) wordt van de vergoeding afgetrokken in overeenstemming met alinea 112.

De journaalpost luidt:

Bank	100.000 (= 1.000 x 100)
Aan Omzet	95.000 (= 950 producten x 100)
Aan Retourverplichting	5.000 (= 50 producten x 100)

De retourverplichting representeert de beste schatting van de verplichting die de rechtspersoon heeft om het aankoopbedrag terug te storten indien van het retourrecht gebruik wordt gemaakt. Deze retourverplichting kan als overlopend passief als onderdeel van de kortlopende schulden worden gepresenteerd (zie hoofdstuk 258 Overlopende passiva).

De kostprijsboeking luidt als volgt:

Kostprijs verkopen	57.000 (= 950 producten x 60)
Recht op ontvangst retouren	3.000 (= 50 producten x 60)
Aan Voorraden	60.000 (= 1.000 producten x 60)

Het recht op ontvangst van retouren hangt samen met de vervulling van de verplichting van de rechtspersoon om retouren in ontvangst te nemen en het aankoopbedrag terug te storten. Alsdan heeft de rechtspersoon het recht om de niet gebruikte goederen in te nemen en opnieuw te verkopen. Dit recht vertegenwoordigt dus een waarde die afzonderlijk van de retourverplichting wordt gepresenteerd. Het recht op ontvangst van retouren heeft het karakter van een niet-financiële vordering die als overlopend actief als onderdeel van de vlottende activa kan worden gepresenteerd (zie hoofdstuk 224 Overlopende activa).

Als het innemen van de goederen naar verwachting wel gepaard zal gaan met materiële kosten worden deze verwachte kosten in mindering gebracht op het verwerkte recht op ontvangst van retouren. De in te nemen goederen hebben immers een lagere waarde voor de rechtspersoon. Als de verwachte kosten 500 bedragen, luidt de kostprijsboeking als volgt:

Kostprijs verkopen	57.500 (= (950 producten x 60) + 500)
Recht op ontvangst retouren	2.500 (= (50 producten x 60) – 500)
Aan Voorraden	60.000 (= 1.000 producten x 60)

Uiteindelijk wordt 4% (40 producten) in plaats van 5% (50 producten) geretourneerd. De kosten van inname bedragen 500 conform verwachting. Dit resulteert in een aanpassing van de verwerkte opbrengsten ter hoogte van EUR 1.000 (= 10 producten x 100). De verwerking van de retournering is als volgt:

Retourverplichting	5.000 (= 50 producten x 100)
Aan Bank	4.000 (= 40 producten x 100)
Aan Omzet	1.000 (= 10 producten x 100)

Voorraden	1.900 (= (40 producten x 60) – 500)
Kostprijs verkopen	600 (= 10 producten x 60)
Aan Recht op ontvangst retouren	2.500 (= (50 producten x 60) – 500)

c. Consignatieverkopen waarbij de afnemer goederen verkoopt voor de leverancier

Een boekhandelaar verkoopt boeken namens de uitgever. De boekhandelaar koopt deze boeken niet direct in van de uitgever, maar betaalt de inkoopprijs van de boeken pas aan de uitgever op het moment dat de boeken in de winkel zijn verkocht. Boeken die na een vooraf afgesproken periode niet zijn verkocht, worden kosteloos geretourneerd aan de uitgever. De uitgever verwerkt de opbrengsten uit hoofde van de verkoop van de boeken op het moment dat de boekhandelaar de boeken heeft verkocht. Pas op dat moment wordt aan alle voorwaarden van alinea 110 inzake de verkoop van goederen voldaan, waaronder de voorwaarde dat alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's met betrekking tot de boeken zijn overgedragen aan de afnemer.

d. Rembourszendingen

Opbrengsten worden verwerkt op het moment dat de goederen zijn geleverd en de betaling is ontvangen door de verkoper of zijn agent.

4 Verkopen waarbij aflevering plaatsvindt uitsluitend indien de afnemer de laatste betaling doet in een reeks van termijnbetalingen

De opbrengsten worden verwerkt op het moment dat de goederen worden afgeleverd. Indien de ervaring echter uitwijst dat de meeste van zulke afleveringen ook daadwerkelijk plaatsvinden, kunnen de opbrengsten worden verwerkt indien een belangrijk geldbedrag is ontvangen en de goederen beschikbaar, geïdentificeerd en gereed zijn voor aflevering aan de afnemer en onderbouwd kan worden dat aan alle voorwaarden van alinea 110 inzake de verkoop van goederen is voldaan, waaronder de voorwaarde dat alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's met betrekking tot de goederen zijn overgedragen aan de afnemer.

5 Orders waarbij de betaling (of gedeeltelijke betaling) voorafgaand aan de levering van de goederen wordt ontvangen, en deze goederen op dat moment niet in voorraad zijn, bijvoorbeeld omdat de goederen nog moeten worden geproduceerd of omdat sprake is van rechtstreekse leveringen door de leverancier van de goederen aan de klant

Opbrengsten worden verwerkt op het moment van levering van de goederen aan de afnemer.

6 Koop- en terugkoopovereenkomsten (andere dan ruiltransacties) waarbij de verkoper op het moment van de verkooptransactie zich verplicht dezelfde goederen op een later moment terug te kopen, of wanneer de verkoper een koopoptie heeft of de afnemer een verkoopoptie op dezelfde goederen

Het geheel van de contractvoorwaarden moet worden geanalyseerd, teneinde te beoordelen of de economische realiteit van de transactie inhoudt dat de belangrijkste rechten op economische voordelen alsmede de belangrijkste risico's met betrekking tot de goederen zijn overgedragen aan de afnemer en daarom opbrengsten moeten worden verwerkt. Indien de verkoper deze rechten op economische voordelen alsmede de risico's behoudt, wordt de transactie - zelfs als

de juridische eigendom overgaat op de afnemer - als een financieringsovereenkomst beschouwd en mag geen opbrengst worden verwerkt (zie ook bijlage 2).

7 Verkopen aan intermediairs zoals distributeurs, dealers of anderen ten behoeve van de wederverkoop

Opbrengsten met betrekking tot zulke verkopen worden gewoonlijk pas verwerkt indien de rechten op economische voordelen alsmede de risico's verbonden aan de eigendom zijn overgedragen. Indien echter de afnemer eigenlijk als agent optreedt, wordt de verkoop als consignatieverkoop behandeld.

8 Abonnementen op publicaties en soortgelijke uitgaven

Indien meerdere publicaties in een bepaalde periode worden uitgegeven en deze steeds van ongeveer gelijke waarde zijn, worden de opbrengsten op lineaire wijze verwerkt in de totale periode dat deze publicaties worden uitgebracht. Indien de verschillende publicaties een verschillende waarde hebben, worden de opbrengsten genomen op basis van de verkoopwaarde per publicatie in verhouding tot de verkoopwaarde van alle publicaties die in de desbetreffende abonnementsperiode worden uitgebracht.

9 Verkopen waarbij betaling plaatsvindt in termijnen

Als sprake is van een belangrijke financieringscomponent, wordt op het moment van verkoop een opbrengst verwerkt op basis van de verkoopprijs van de goederen, exclusief de renteopslag. Deze verkoopprijs is de contante waarde van de totale vergoeding die in termijnen wordt betaald, waarbij contantmaking geschiedt met een rentevoet bepaald in overeenstemming met alinea 107:

- de algemeen geldende rentevoet voor een vergelijkbaar financieringsinstrument van een emittent met een vergelijkbare credit-rating; of
- een rentevoet die bij contantmaking van de transactieprijs uitkomt op de huidige contante verkoopprijs van de goederen of diensten.

10 Verkopen van onroerende zaken

a. Het verkrijgen van de economische eigendom voordat de juridische eigendom overgaat

Gewoonlijk valt de overdracht van de economische eigendom samen met het moment dat de juridische eigendom wordt overgedragen. In sommige jurisdicties echter is het mogelijk dat de afnemer reeds de economische eigendom van de onroerende zaak verkrijgt voordat de juridische eigendom wordt overgedragen. In dat geval zijn de rechten op economische voordelen alsmede de risico's met betrekking tot de onroerende zaak reeds overgedragen aan de afnemer. Aangenomen dat de verkoper geen verdere verplichtingen heeft om nog bepaalde prestaties te verrichten, wordt voldaan aan de voorwaarden opgenomen in alinea 110. Alsdan moet een opbrengst worden genomen in verband met de transactie.

b. Verkoper heeft nog verplichting om bepaalde belangrijke prestaties te verrichten

Indien de verkoper echter nog verplicht is bepaalde belangrijke prestaties te verrichten na de overdracht van de economische en/of juridische eigendom, wordt niet voldaan aan de voorwaarden opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen en wordt de opbrengst pas genomen als deze prestaties zijn verricht. Een voorbeeld hiervan is dat de verkoper van een bepaald gebouw dit gebouw nog dient af te bouwen. In dat geval wordt beoordeeld of de

levering van het nog niet-afgebouwde gebouw en het afbouwen ervan afzonderlijke prestatieverplichtingen betreffen. Hiertoe moet beoordeeld worden of:

1. de afnemer de voordelen van het nog niet-afgebouwde gebouw en het afbouwen ervan zelfstandig kan benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
2. de toezegging om het nog niet-afgebouwde gebouw te leveren te onderscheiden is van het afbouwen van het nog niet-afgebouwde gebouw.

Aan de voorwaarde onder 1 wordt voldaan, omdat de afnemer de voordelen van het nog niet-afgebouwde gebouw zelfstandig kan benutten door bijvoorbeeld een andere aannemer in te schakelen om het gebouw af te bouwen.

Ten behoeve van de voorwaarde onder 2 moet beoordeeld worden of:

- a. de verkoper een belangrijke dienst van integratie levert tussen beide toezeggingen;
- b. het afbouwen het geleverde niet-afgebouwde gebouw in belangrijke mate wijzigt; en/of
- c. het niet-afgebouwde gebouw in hoge mate afhankelijk is van, of in hoge mate verbonden is aan het afbouwen.

De situaties genoemd onder a en c zijn niet van toepassing. Situatie b is in dit geval wel relevant. De beoordeling van b zal afhangen van de mate waarin het gebouw nog moet worden afgebouwd.

Als het afbouwen het geleverde niet-afgebouwde gebouw in belangrijke mate wijzigt, is het leveren van een afgebouwd gebouw een prestatieverplichting. In dat geval zijn het leveren van het niet-afgebouwde gebouw en het afbouwen geen afzonderlijke prestatieverplichtingen, maar vormen één prestatieverplichting. De opbrengst uit het te leveren afgebouwde gebouw wordt verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten.

Als het afbouwen het geleverde niet-afgebouwde gebouw niet in belangrijke mate wijzigt, is er sprake van twee afzonderlijke prestatieverplichtingen, namelijk het leveren van het niet-afgebouwde gebouw en de toezegging om dit gebouw af te bouwen. In dat geval vindt opbrengstverantwoording plaats per prestatieverplichting. De opbrengst uit het te leveren niet-afgebouwde gebouw wordt verwerkt op het moment dat wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 110 inzake de verkoop van goederen. De opbrengst uit de bouwwerkzaamheden wordt verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten.

c. Verkoper houdt nog een bepaalde betrokkenheid bij onroerende zaak

Soms wordt de onroerende zaak verkocht waarbij de verkoper nog een bepaalde betrokkenheid houdt bij de onroerende zaak, zodanig dat de rechten op economische voordelen alsmede de risico's met betrekking tot de zaken nog niet zijn overgedragen aan de afnemer. Als voorbeelden kunnen worden genoemd een verkoop- en terugkoopovereenkomst waarin put- en callopties zijn opgenomen (zie ook bijlage 2) en overeenkomsten waarbij de verkoper aan de afnemer een bepaalde bezettingsgraad garandeert gedurende een bepaalde periode of een bepaald rendement op de investering in de onroerende zaak garandeert. In dat geval is de aard en de inhoud van de voortgezette betrokkenheid van de verkoper bij de onroerende zaak bepalend voor de verwerking van de transactie. Verwerking kan plaatsvinden als een verkoop of als een financieringsovereenkomst, als leasing of als een ander soort van winstdelingscontract. Indien verwerking als een verkoop plaatsvindt, kan sprake zijn van een bepaald uitstel van de verwerking van opbrengsten in verband met de voortgezette betrokkenheid van de verkoper bij de onroerende zaak.

d. Nakoming van betalingsverplichting door afnemer

De verkoper moet ook in beschouwing nemen of de afnemer zijn betalingsverplichting zal nakomen. Als bijvoorbeeld het totaal van de ontvangen betalingen of het betalingsgedrag van de afnemer hiervoor onvoldoende indicatie geeft, wordt slechts een opbrengst genomen op het moment dat het waarschijnlijk wordt dat de economische voordelen naar de rechtspersoon zullen vloeien.

11 Opties van afnemers om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen

Een machinefabrikant sluit een overeenkomst af met een nieuwe afnemer voor de verkoop van een machine. De transactieprijs van de overeenkomst bedraagt EUR 100.000. Als onderdeel van de overeenkomst verleent de fabrikant aan de afnemer tevens het recht om in de toekomst eenmalig eenzelfde machine te kopen met 30% korting. Dit recht heeft slechts betrekking op één additionele machine. Andere afnemers kunnen dergelijke kortingspercentages enkel bedingen bij de aankoop van meerdere machines. Hierdoor concludeert de machinefabrikant dat de waarde van de verleende optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkochte machine. De machinefabrikant verwerkt deze optie om in de toekomst eenzelfde machine te kopen met 30% aan korting op grond van alinea 109a als een afzonderlijke prestatieverplichting. De machinefabrikant verwacht dat de kans dat de optie door de afnemer wordt uitgeoefend 50% is. De waarde van deze optie schat de machinefabrikant op EUR 15.000 (= 30% x 100.000 x 50%). De totale transactieprijs (EUR 100.000) wordt naar rato van de waarde van beide prestatieverplichtingen toegerekend aan de machine en aan de verleende optie:

Levering van machine	EUR 87.000 (= 100/115 x 100.000)
Recht op eenmalige korting bij nieuwe machine	EUR 13.000 (= 15/115 x 100.000)

De aan de verleende optie toe te rekenen opbrengst (EUR 13.000) wordt in de winst-en-verliesrekening verwerkt als onderdeel van de opbrengst van een additioneel verkochte machine onder de verleende optie. Tot die tijd wordt dit deel van de transactieprijs als overlopende post (uitgestelde opbrengst) verwerkt. Als geen additionele machine wordt verkocht onder de optie wordt de uitgestelde opbrengst als opbrengst verwerkt als het recht onder de optie is verstreken of eerder als het zeer onwaarschijnlijk is dat het recht onder de optie zal worden uitgeoefend.

*12 Garanties**a. Garantie die geen afzonderlijke prestatieverplichting betreft*

Een fabrikant van wasmachines verleent twee jaar fabrieksgarantie bij de verkoop van een nieuwe wasmachine. Deze garantie is bedoeld om de afnemer de zekerheid te bieden dat de wasmachine aan de overeengekomen specificaties voldoet. Er is daarom geen sprake van een garantie die als een afzonderlijke prestatieverplichting wordt verwerkt. De rechtspersoon verwerkt de te verwachten garantiekosten op grond van alinea 109b in overeenstemming met hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.

b. Garantie die een afzonderlijke prestatieverplichting betreft

De fabrikant van wasmachines biedt ook de mogelijkheid om de fabrieksgarantie uit te breiden. In dat geval wordt garantie verstrekt tot vijf jaar na de levering van de wasmachine. Deze

additionele garantie van drie jaar vormt een afzonderlijke prestatieverplichting. De fabrikant rekent de transactieprijs naar rato van de waarde van die additionele garantie toe aan deze prestatieverplichting. Het aan deze prestatieverplichting toegerekende deel van de transactieprijs wordt nog niet verwerkt als de wasmachine wordt geleverd. Dat deel van de transactieprijs wordt afzonderlijk als opbrengst verwerkt in de jaren waarin de prestaties worden verricht zoals voorgeschreven in alinea 115 tot en met 122 (jaren drie, vier en vijf).

13 Niet door afnemers uitgeoefende rechten

a. Strippenkaarten

Een sportschool geeft strippenkaarten uit aan klanten. Deze kaart kost EUR 70 en daarmee kan tienmaal gesport worden. Deze kaart blijft geldig tot tien strippen zijn verbruikt. De sportschool verkoopt aan het begin van het jaar 100 strippenkaarten. Uit ervaring kan de sportschool betrouwbaar inschatten dat klanten gemiddeld 80% van deze strippenkaarten gespreid over de eerste zes maanden benutten. De overige 20% wordt naar verwachting niet door klanten benut. Op grond van deze informatie verwerkt de sportschool 20% van de ontvangen vooruitbetaling (EUR 1.400) als opbrengsten gedurende de eerste zes maanden (in lijn met de verwerking van de opbrengsten van benutte strippenkaarten over de eerste zes maanden ter hoogte van EUR 5.600). De verwerking van de opbrengsten van niet benutte strippenkaarten geschiedt hiermee conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door klanten uitgeoefend zullen worden (alinea 128).

b. Tickets

Een theater verkoopt 190 tickets voor een voorstelling voor een prijs van EUR 50 per ticket. De tickets kunnen niet meer worden geannuleerd. Klanten moeten hun tickets vooruitbetalen. Op basis van historische gegevens verwacht het theater dat slechts 180 klanten daadwerkelijk de voorstelling zullen bezoeken. Het theater verwerkt de vooruitontvangen bedragen van alle klanten (ook van klanten die naar verwachting niet aanwezig zullen zijn) als een overlopende post (uitgestelde opbrengst) tot het moment dat de voorstelling daadwerkelijk plaatsvindt en de prestaties worden verricht in overeenstemming met alinea 128. Ondanks dat het theater verwacht dat 10 klanten niet bij de voorstelling aanwezig zullen zijn, verwerkt het theater de bijbehorende bate niet eerder dan het verrichten van de prestaties. Op dat moment wordt immers pas de prestatie geleverd en voldaan aan alinea 115 inzake het verlenen van diensten. De verwerking van de opbrengsten van niet benutte tickets geschiedt hiermee conform het patroon van de rechten die wel door klanten uitgeoefend zijn (in overeenstemming met alinea 128).

14 Vergoedingen voor installatiewerkzaamheden

Vergoedingen voor installatiewerkzaamheden worden als opbrengst verwerkt naarmate de installatiewerkzaamheden vorderen, tenzij zij onderdeel uitmaken van een andere prestatieverplichting (zie ook voorbeeld 3 van deze bijlage).

15 Vergoedingen voor servicewerkzaamheden die zijn opgenomen in de verkoopprijs van een product waarbij de servicewerkzaamheden ook separaat zouden kunnen worden afgenomen van een andere partij

Een product wordt verkocht waarbij ook servicewerkzaamheden overeengekomen worden. Vastgesteld moet worden of de overeengekomen servicewerkzaamheden een afzonderlijke prestatieverplichting betreffen naast de levering van het product.

Hiertoe moet beoordeeld worden of (in overeenstemming met alinea 109):

1. de afnemer de voordelen van het geleverde product en de servicewerkzaamheden zelfstandig kan benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
2. de toezegging om het product te leveren in de overeenkomst te onderscheiden is van de servicewerkzaamheden.

Aan de voorwaarde onder 1 wordt voldaan, omdat de afnemer de voordelen van het geleverde product zelfstandig kan benutten door bijvoorbeeld een andere partij in te schakelen om de servicewerkzaamheden te verrichten. Daarnaast kan de afnemer ook de voordelen van de servicewerkzaamheden benutten in combinatie met het geleverde product.

Ten behoeve van de voorwaarde onder 2 moet beoordeeld worden of:

- a. de rechtspersoon een belangrijke dienst van integratie levert tussen beide toezeggingen;
- b. de servicewerkzaamheden in belangrijke mate het geleverde product wijzigen; en/of
- c. het geleverde product in hoge mate afhankelijk van, of in hoge mate verbonden is aan de servicewerkzaamheden.

De situaties genoemd onder a en c zijn niet van toepassing. Situatie b is in dit geval wel relevant. De beoordeling van b zal afhangen van de mate waarin het product nog moet worden aangepast. Als de servicewerkzaamheden het geleverde product in belangrijke mate wijzigen, is er sprake van een afzonderlijke prestatieverplichting (dit kan aan de orde zijn bij het aanpassen van een product aan de wensen van een afnemer als onderdeel van de servicewerkzaamheden).

Als de servicewerkzaamheden het geleverde product niet in belangrijke mate wijzigen, is er sprake van twee afzonderlijke prestatieverplichtingen (de levering van een product en het verrichten van servicewerkzaamheden). In dat geval wordt de transactieprijs naar rato van de waarde toegerekend aan beide afzonderlijke prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c) en opbrengst verwerkt per afzonderlijke prestatieverplichting. Het deel van de transactieprijs dat is toegerekend aan de servicewerkzaamheden wordt als opbrengst verwerkt naarmate de servicewerkzaamheden vorderen (in overeenstemming met alinea 115).

16 Advertenties en commercials

a. Opbrengsten uit hoofde van het plaatsen voor derden van advertenties en het uitzenden van commercials

Advertentieopbrengsten of reclameopbrengsten worden verwerkt als de desbetreffende advertentie of commercial wordt gepubliceerd of wordt uitgezonden voor het publiek.

b. Opbrengsten voor de productie voor derden van advertenties en commercials

Vergoedingen voor de productie van die advertenties of commercials worden verwerkt naarmate de werkzaamheden daarvoor vorderen.

17 Provisies voor agenten

Ontvangen of te vorderen provisie voor agenten, waarvoor de agent geen verdere dienstverlening behoeft te verrichten worden door de agent verwerkt als opbrengst bij het sluiten of verlengen van de overeenkomst. Indien het echter waarschijnlijk is dat de agent gedurende de looptijd van de overeenkomst nog bepaalde werkzaamheden zal moeten verrichten, wordt de provisie geheel of gedeeltelijk nog niet verwerkt als opbrengst maar

toegerekend aan de periode gelijk aan de looptijd van de overeenkomst. Dit zal mede afhangen van de te onderscheiden prestatieverplichtingen in de overeenkomst.

18 Vergoedingen voor financiële dienstverlening

De verwerking van opbrengsten in het kader van financiële dienstverlening hangt af van waar de vergoeding voor wordt verkregen, alsmede van de verwerkingswijze van ieder financieel instrument dat verband houdt met de dienstverlening. De aanduiding van dergelijke vergoedingen behoeft niet noodzakelijkerwijs indicatief te zijn voor de aard en de economische betekenis van de dienstverlening die plaatsvindt. Daarom dient onderscheid te worden gemaakt tussen vergoedingen die direct gerelateerd zijn aan het effectieve rendement van een financieel instrument, vergoedingen voor de dienstverlening die plaatsvindt, alsmede vergoedingen die als het ware worden betaald voor het uitvoeren van een bepaalde handeling.

a. Vergoedingen die integraal deel uitmaken van het effectieve rendement van een financieel instrument

Dergelijke vergoedingen worden veelal behandeld als een aanpassing van het effectieve rendement in overeenstemming met hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Indien echter na de eerste waardering het financieel instrument dient te worden gewaardeerd op reële waarde, worden deze vergoedingen verwerkt als opbrengst bij de eerste verwerking van het financiële instrument in overeenstemming met hoofdstuk 290 Financiële instrumenten.

1. Vergoedingen met betrekking tot het uitgeven of de koop van een financieel instrument dat door de rechtspersoon wordt gehouden als belegging

Dergelijke vergoedingen worden in rekening gebracht voor werkzaamheden in het kader van de beoordeling van de financiële conditie van de geldlener, de beoordeling en de vastlegging van garantiestellingen, zekerheden en andere soortgelijke regelingen, het onderhandelen over de exacte voorwaarden van het instrument, de voorbereiding en het opstellen van de transactiedocumenten en het sluiten van de overeenkomst. Deze vergoedingen houden direct verband met de verdere betrokkenheid bij het desbetreffende financiële instrument en worden samen met de daarop betrekking hebbende directe kosten nog niet als opbrengst verwerkt, maar uitgesteld en verwerkt als correctie op het effectieve rendement van het instrument in overeenstemming met hoofdstuk 290 Financiële instrumenten.

2. Bereidstellingsprovisies ontvangen in verband met het verstrekken of overnemen van een lening

Indien het waarschijnlijk is dat de rechtspersoon betrokken wordt bij een specifieke leningsovereenkomst, houdt de ontvangen bereitstellingsprovisie direct verband met de verdere betrokkenheid bij de betreffende lening en wordt deze samen met de daarop betrekking hebbende directe kosten nog niet als opbrengst verwerkt, maar uitgesteld en verwerkt als correctie op het effectieve rendement van de lening in overeenstemming met hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Indien de bereidstelling komt te vervallen zonder dat de leningsovereenkomst tot stand komt, kan de bereitstellingsprovisie op dat moment als opbrengst worden verwerkt.

b. Vergoedingen die worden gegeven voor een bepaalde financiële dienstverlening

1. Provisie voor de inning en administratieve afhandeling van rente- en aflossingsbetalingen op een lening

Provisies die in rekening worden gebracht voor de inning en administratieve afhandeling van rente- en aflossingsbetalingen op een lening, worden als opbrengst verwerkt op het moment dat de innings- en administratieve werkzaamheden plaatsvinden. Op dat moment worden immers de prestaties verricht. Indien de rechtspersoon de lening overdraagt aan een derde maar nog wel de inning en administratieve afhandeling van de rente en aflossing van delen verzorgt tegen een vergoeding die lager ligt dan die daar normaal voor staat, wordt een deel van de overdrachtprijs van de lening via de balans uitgesteld en pas als opbrengst verwerkt als de desbetreffende werkzaamheden in het kader van de rente- en aflossingsbetalingen plaatsvinden.

2. Bereidstellingsprovisies in verband met het verstrekken of overnemen van een lening
Indien het onwaarschijnlijk is dat een specifieke leningsovereenkomst tot stand komt, wordt de bereidstellingsprovisie proportioneel verwerkt als opbrengst in de periode dat de bereidstelling aan de orde is.

c. Vergoedingen die worden gegeven voor een bepaalde belangrijke handeling die belangrijker is dan alle andere handelingen

Deze vergoedingen worden verwerkt op het moment dat de desbetreffende belangrijke handeling is verricht, zoals in de volgende voorbeelden.

1. Provisie voor de toewijzing van aandelen aan een cliënt

Deze provisie wordt verwerkt als opbrengst op het moment dat de aandelen zijn toegewezen.

2. Plaatsingsprovisies voor de plaatsing van een lening bij een geldverstrekker
Deze provisie wordt verwerkt als opbrengst indien de plaatsing is gerealiseerd.

3. Vergoedingen voor het deelnemen in een syndicaat in het kader van een emissie

Er moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds vergoedingen die worden gedaan voor het verrichten van een bepaalde belangrijke activiteit en anderzijds vergoedingen voor toekomstige handelingen of risico's die in de toekomst worden gelopen. Een vergoeding voor het deelnemen in een syndicaat in het kader van een emissie van een lening kan uitsluitend het karakter hebben van dienstverlening in het kader van de plaatsing van de lening bij derden, waarbij geen deel van de lening zelf wordt genomen en geen deel van het effectieve rendement voor eigen rekening komt of van andere participanten. Er wordt dan een opbrengst verwerkt op het moment dat de plaatsing is afgerond. Indien echter wel een deel van de lening wordt genomen tegen een effectief rendement dat lager ligt dan dat van andere participanten in het syndicaat, heeft een deel van de syndicaatsvergoeding hierop betrekking. Het deel van de vergoeding dat daarop betrekking heeft, wordt dan nog niet als opbrengst verwerkt maar via de balans uitgesteld en verwerkt als opbrengst als correctie op het effectieve rendement van de betreffende lening zoals hiervoor besproken onder a. Andersom kan het zo zijn dat een deel van de lening wordt genomen tegen een hoger effectief rendement dan het rendement van de andere participanten. In dat geval wordt een deel van de syndicaatsvergoeding gevormd door dit hogere effectieve rendement. Dit deel van het effectieve rendement wordt dan ook als opbrengst verwerkt op het moment dat de plaatsing is afgerond.

Opbrengsten in verband met de toegang tot artistieke uitvoeringen, feesten en andere speciale gelegenheden worden verwerkt als de uitvoering etc. plaatsvindt. Indien wordt ingetekend op meerdere uitvoeringen etc., worden de opbrengsten toegerekend aan iedere individuele uitvoering etc. op basis van de omvang van de dienstverlening die per uitvoering etc. plaatsvindt.

20 Lesgelden

Opbrengsten worden toegerekend aan de periode dat de lessen plaatsvinden.

21 Vergoedingen voor aanmelding en toelating als lid en contributies voor lidmaatschap

Een niet-terugbetaalbare vergoeding voor aanmelding en toelating als lid van een fitnessclub wordt niet ineens verwerkt. Hoewel een niet-terugbetaalbare vergoeding (deels) betrekking kan hebben op een activiteit die een rechtspersoon bij of rond de aanvang van de overeenkomst moet ondernemen om de overeenkomst te vervullen, resulteert die activiteit doorgaans niet in de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer. De vergoeding voor aanmelding en toelating als lid wordt in dergelijke situaties verantwoord over de verwachte periode dat de prestatieverplichting om de fitnessfaciliteiten ter beschikking te stellen wordt vervuld in overeenstemming met alinea 127. Als bij het lid worden van een fitnessclub een uitgebreide intake plaatsvindt op grond waarvan een fitnessprogramma wordt opgesteld, betreft dat een afzonderlijke prestatieverplichting naast de prestatieverplichting om de fitnessfaciliteiten ter beschikking te stellen. De transactieprijs wordt naar rato van de waarde toegerekend aan deze prestatieverplichting en als opbrengst verwerkt als de dienstverlening plaatsvindt (in overeenstemming met alinea 109c).

22 Franchisevergoedingen

Franchisevergoedingen kunnen mede betrekking hebben op een bepaalde dienstverlening direct bij aanvang van de franchise of daaropvolgend en het ter beschikking stellen van bepaalde vaste activa of knowhow. De rechtspersoon beoordeelt welke prestatieverplichtingen te onderscheiden zijn in de overeenkomst (in overeenstemming met alinea 109). De transactieprijs wordt bepaald en toegerekend aan de afzonderlijke prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c). De opbrengsten worden vervolgens verwerkt per afzonderlijke prestatieverplichting.

a. Het ter beschikking stellen van apparatuur en andere materiële activa

Opbrengst wordt per prestatieverplichting verwerkt wanneer de levering van de goederen plaatsvindt (in overeenstemming met alinea 110).

b. Diensten die worden verleend bij aanvang van de franchise of daaropvolgend

Opbrengst wordt per prestatieverplichting verwerkt wanneer deze dienstverlening plaatsvindt (in overeenstemming met alinea 115). Op grond van de franchiseovereenkomst kan sprake zijn van een optie tot levering van apparatuur of andere activa tegen een prijs die lager ligt dan bij andere partijen of een prijs die niet leidt tot een redelijke winst op die levering. Een dergelijke optie geeft alleen aanleiding tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkoop van goederen of de dienstverlening waarbij die optie is verleend (in overeenstemming met alinea 109a). Indien aan deze voorwaarde is voldaan, worden de aan de verleende optie toe te rekenen opbrengsten verwerkt in de periode dat de optie wordt uitgeoefend. In dat geval wordt een deel van de vergoeding die verschuldigd is bij het sluiten van de franchiseovereenkomst

nog niet verwerkt, maar toegerekend aan de verleende optie en op die wijze via de balans uitgesteld en als opbrengst verwerkt als de optie wordt uitgeoefend.

c. Vergoedingen voor doorlopende dienstverlening

Franchisevergoedingen op grond van de overeenkomst of vergoedingen voor andere doorlopende dienstverlening (zoals het inkopen van goederen) voor de duur van de franchiseovereenkomst worden als opbrengst verwerkt gedurende de periode dat de licentie wordt gebruikt of de diensten worden verleend.

d. Transacties door agenten

Er kunnen transacties plaatsvinden tussen de franchisegever en de franchisenemer waarbij de eerste als een agent optreedt voor de laatste. Zo kunnen bijvoorbeeld goederen door de franchisenemer worden besteld bij de franchisegever tegen kostprijs die de franchisegever slechts namens de franchisenemer heeft ingekocht. Zulke transacties geven geen aanleiding tot het verwerken van opbrengsten door de franchisegever.

23 Vergoedingen voor de ontwikkeling van maatwerksoftware

Een rechtspersoon sluit een overeenkomst voor de ontwikkeling van maatwerksoftware en voor de ondersteuning na oplevering van de maatwerksoftware af. De rechtspersoon stelt vast dat de ontwikkeling van de maatwerksoftware en de ondersteuning na oplevering van de maatwerksoftware afzonderlijke prestatieverplichtingen betreffen (in overeenstemming met alinea 109). De transactieprijs wordt toegerekend aan beide prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van beide prestatieverplichtingen (in overeenstemming met alinea 109c). Vergoedingen voor de ontwikkeling van maatwerksoftware worden in beginsel verwerkt als opbrengsten naar gelang de voortgang van de werkzaamheden. In de situatie dat de goede werking van de maatwerksoftware essentieel is voor de acceptatie van deze software door de opdrachtgever - en daarmee de betaling voor de ontwikkeling - en een dergelijke acceptatie geenszins zeker is, kan niet eerder een opbrengst worden verwerkt dan nadat het waarschijnlijk is geworden dat een dergelijke acceptatie zal plaatsvinden. Het deel van de transactieprijs toegerekend aan de ondersteuning na oplevering van de maatwerksoftware wordt verwerkt in overeenstemming met alinea 115 (inzake het verlenen van diensten).

24 Opbrengsten uit licenties

Een rechtspersoon verleent een licentie aan een afnemer waarbij de afnemer gedurende drie jaar het recht krijgt om gebruik te maken van software die is ontwikkeld door de rechtspersoon. De rechtspersoon ontwikkelt de software voortdurend, omdat de software wordt gebruikt in een omgeving waarin technologie een belangrijke rol speelt. Gedurende de looptijd van de overeenkomst ontvangt de afnemer periodieke updates van de software zodat de afnemer steeds beschikt over de meest recente versie van de software. In overeenstemming met alinea 125 verwerkt de rechtspersoon deze licentie als het verlenen van een dienst en als gevolg zijn de bepalingen van alinea 115 van toepassing. De licentie betreft namelijk een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals deze tijdens de hele duur van de licentie bestaat.

25 Variabele vergoedingen

a. Het totale bedrag van de opbrengst kan niet op betrouwbare wijze worden bepaald

Een advocatenkantoor gaat een bemiddelingsovereenkomst aan waarin wordt overeengekomen dat een klant een vergoeding verschuldigd is die afhankelijk is van de aan de cliënt toegekende letselschadevergoeding ('no cure no pay'). Als gevolg hiervan is de gehele vergoeding variabel. Het advocatenkantoor acht de schattingsonzekerheid zodanig hoog dat het bedrag van de totale opbrengst niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Hierdoor kan het resultaat van deze opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze worden bepaald omdat niet wordt voldaan aan de voorwaarde opgenomen in alinea 115 onder a. Het advocatenkantoor verwerkt slechts een opbrengst tot het bedrag van de gemaakte kosten van de dienstverlening dat waarschijnlijk kan worden verhaald in overeenstemming met alinea 121.

b. Het totale bedrag van de opbrengst kan wel op betrouwbare wijze worden bepaald

Een advieskantoor sluit een overeenkomst met een klant om een adviesrapport op te stellen waarin energiebesparingsmaatregelen worden geadviseerd. Het advieskantoor ontvangt een vaste vergoeding en een variabele vergoeding. De vaste vergoeding ter hoogte van 105 resulteert in een kleine marge van 5% ten opzichte van de begrote kosten ter hoogte van 100. Daarnaast kan een variabele vergoeding worden gerealiseerd. De hoogte hiervan is afhankelijk van een aantal variabele prestatiecriteria die betrekking hebben op de te realiseren energiebesparing door de klant. De kans dat de variabele vergoeding nihil zal zijn, wordt geschat op 40%. De kans dat de variabele vergoeding 10 zal bedragen wordt geschat op 30%. De kans dat de variabele vergoeding 20 zal bedragen wordt geschat op 30%. Mede door de toepassing van voorzichtigheid schat het advieskantoor de variabele vergoeding vooralsnog op nihil. Gezien de relatieve omvang van de vaste vergoeding ten opzichte van de transactieprijs (zoals omschreven in alinea 106) concludeert het advieskantoor dat de totale opbrengst van het project op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Hierdoor kan het resultaat van deze opdracht tot dienstverlening op betrouwbare wijze worden bepaald, omdat wordt voldaan aan de voorwaarde opgenomen in alinea 115 onder a. Het advieskantoor verwerkt opbrengsten naar rato van de verrichte prestaties uitgaande van de vaste vergoeding in overeenstemming met alinea 115.

270 Bijlage 2 bij paragraaf 1 **Verwerking van verkooptransacties met terug- (ver)koopovereenkomsten**

Inleiding

Deze bijlage is ter illustratie van paragraaf 1 met als doel een toelichting te geven op de inhoud van paragraaf 1 door het uitwerken van enkele in de praktijk voorkomende situaties inzake de verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten van goederen. Deze toelichting is aanvullend op hetgeen gesteld in voorbeeld 6 en 10 van bijlage 1 en dient slechts als algemeen kader voor de verwerking van dergelijke overeenkomsten.

1 *Verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten*

1.1 Vraagstelling

In de praktijk komen bij verkooptransacties verschillende vormen van terug(ver)koopovereenkomsten voor. De aard en vorm van deze terug(ver)koopovereenkomsten lopen zeer uiteen. De specifieke vragen die hieruit naar voren komen zijn met name:

- wanneer is er sprake van een (ver)kooptransactie; en
- indien er geen sprake is van een (ver)koop, hoe dient deze transactie dan te worden verwerkt in de jaarrekening?

1.2 Beoordeling verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten

Voor verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten dient op basis van dit hoofdstuk, en meer specifiek de bepalingen in paragraaf 1 van dit hoofdstuk en bijlage 1 die hierbij is opgenomen (met name voorbeeld 6 en 10), beoordeeld te worden of er is voldaan aan de criteria van opbrengstverantwoording.

Bij verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten dient met name aandacht besteed te worden aan het criterium in alinea 110 onder a, dat de rechtspersoon alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's met betrekking tot de goederen heeft overgedragen aan de afnemer.

In paragraaf 2.1 van deze bijlage is hieraan door middel van een voorbeeld een nadere algemene uitwerking gegeven voor verschillende typen terug(ver)koopovereenkomsten. Deze uitwerking dient te worden beschouwd als een algemeen kader voor de verwerking van dergelijke overeenkomsten. Hierbij dient echter opgemerkt te worden dat iedere transactie beoordeeld dient te worden op basis van de economische realiteit van de transactie, rekening houdend met het geheel van feiten en omstandigheden, vanuit het perspectief van de verslaggevende rechtspersoon. Dit kan dan ook betekenen dat voor een specifieke transactie wordt afgeweken van dit algemene kader, indien dit gerechtvaardigd is.

1.3 Verwerking van transacties waarbij geen sprake is van een verkoop

Indien voor een transactie met terug(ver)koopovereenkomst wordt geconcludeerd dat deze niet voldoet aan de criteria voor opbrengstverantwoording, wordt deze transactie veelal verwerkt als de combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) en een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde). Van deze verwerking is een voorbeeld opgenomen in paragraaf 2.2 van deze bijlage.

2 *Voorbeeld*

2.1 Voorbeelduitwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten

Op basis van de hieronder uitgewerkte voorbeelden is een tabel opgenomen, waarin het reguliere verband wordt aangegeven tussen de partij die het terug(ver)kooprecht of -plicht heeft en de prijsbepaling op het terug(ver)koopmoment. Iedere transactie dient echter beoordeeld te worden op het geheel van feiten en omstandigheden, waarbij het kan voorkomen dat van de hieronder weergegeven uitwerking afgeweken dient te worden.

Deze uitwerking dient slechts toegepast te worden voor transacties waarbij er sprake is van een significante restwaarde. Indien de restwaarde insignificant is, zal de terugkoopovereenkomst geen significante invloed hebben op de beoordeling en verwerking van de verkooptransactie.

2.1.1 Bepaling insignificantie van restwaarde

Voor de invulling van het begrip significante restwaarde wordt in dit kader aangesloten bij de bepalingen in hoofdstuk 292 Leasing. Dit betekent bijvoorbeeld dat, indien de terugkoop plaatsvindt na meer dan 75% van de economische levensduur (zoals gedefinieerd in hoofdstuk 292) van het actief of indien de contante waarde van de terugkoopoptie naar verwachting minder dan 10% van de reële waarde op het verkoopmoment betreft, de restwaarde normaliter als insignificant kan worden aangemerkt.

2.1.2 Economische realiteit van transacties

Bij de onderstaande beoordeling van een aantal typen verkooptransacties met terugkoopovereenkomst is ervan uit gegaan dat de betreffende transacties economische realiteit hebben. Indien bijvoorbeeld een verkoop met terugkoopovereenkomst is aangegaan voor een dusdanige korte periode dat er zich geen waardewijzigingen zullen voordoen, zal er nooit sprake zijn van verwerking van de transactie als verkoop.

2.1.3 *Overzicht verwerking terug(ver)koopovereenkomst vanuit perspectief van verkoper bij significante restwaarde*

	<i>Bepaling terugkoopprijs</i>			
	Variabele prijs: reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: significant lager dan verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: significant hoger dan verwachte reële waarde op terugkoopdatum
Aard terugkooprecht/-plicht				
Terugkooprecht verkoper	1a) Verkoop	2a) Verkoop	3a) Geen verkoop	4a) Verkoop
Terugverkooprecht afnemer	5a) Verkoop	6a) Geen verkoop	7a) Verkoop, mits terugkoop zeer onwaarschijnlijk of insignificant terugkoopbedrag	8a) Geen verkoop
Terugkoop en terugverkoopverplichting	9a) Afhankelijk van alle relevante feiten en omstandigheden	10a) Geen verkoop		

2.1.4 *Overzicht verwerking terug (ver)koopovereenkomst vanuit perspectief van afnemer bij significante restwaarde*

	<i>Bepaling terugkoopprijs</i>			
	Variabele prijs: reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: significant lager dan verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs¹: significant hoger dan verwachte reële waarde op terugkoopdatum
Aard terugkooprecht/ -plicht				
Terugkooprecht verkoper	1b) Koop	2b) Koop	3b) Geen koop	4b) Koop
Terugverkooprecht afnemer	5b) Koop	6b) Geen koop	7b) Koop	8b) Geen koop
Terugkoop en terugverkoopverplichting	9b) Afhankelijk van alle relevante feiten en omstandigheden	10b) Geen koop		

¹ De betreffende vaste prijs wordt reeds gefixeerd op het moment van de initiële verkooptransactie.

2.1.5 Toelichting op overzichten

1a *Verkoper heeft een terugkooprecht tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.*

De verkoper heeft in dit geval alle ‘risks and rewards’ overgedragen aan de afnemer. Immers het restwaarderisico is volledig voor rekening van de afnemer.

De transactie wordt verwerkt als een verkoop van het volledige actief met verwerking van omzet en kostprijs omzet. De eventuele terugkoop wordt als een reguliere koop van het actief verwerkt.

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de koopoptie op de initiële prijsstelling.

1b *Verkoper heeft een terugkooprecht tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.*

De afnemer heeft in dit geval alle ‘risks and rewards’ verkregen van de verkoper. Immers het restwaarderisico en -potentieel zijn volledig voor rekening en risico van de afnemer.

De transactie wordt verwerkt als een koop van het volledige actief. Bij de eventuele terugverkoop zal een verschil tussen de verkoopwaarde en boekwaarde in het resultaat worden verwerkt.

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de koopoptie op de initiële prijsstelling.

2a *Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, gebaseerd op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.*

De verkoper heeft geen resterend (restwaarde)risico, maar nog wel de mogelijkheid tot het realiseren van additionele voordelen in de toekomst. Immers, indien de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs zal de verkoper niet overgaan tot terugkoop, indien de reële waarde hoger is wel.

Dit betekent dat de ontvangen vergoeding een onvoorwaardelijke bate is en als zodanig verwerkt dient te worden. De eventuele toekomstige additionele voordelen worden niet verwerkt, omdat dit een voorwaardelijke bate betreft. Realisatie van deze voorwaardelijke bate is afhankelijk van de toekomstige waardeontwikkeling van het actief.

Derhalve wordt de ontvangen verkoopprijs verantwoord als omzet en de boekwaarde van het verkochte actief wordt als kostprijs verantwoord. Het mogelijke toekomstige voordeel wordt vervolgens pas verwerkt bij realisatie van het teruggekochte actief (immers, op het moment van terugkoop vindt opboeking plaats op basis van de uitoefenprijs als kostprijs).

In de initiële prijsstelling zal rekening gehouden zijn met het feit dat er meer risico's dan voordelen zijn overgedragen en zal de verkoopprijs relatief laag zijn, mogelijk zelfs lager dan de boekwaarde. Bedrijfseconomisch zou dit gecorrigeerd moeten worden door het kooprecht in de balans te waarderen voor het verschil tussen de reële waarde op het verkoopmoment en de overeengekomen verkoopprijs. Op basis van de huidige bepalingen inzake de verwerking van een voorwaardelijke bate wordt hier geen rekening mee gehouden.

2b *Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, gebaseerd op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.*

De afnemer heeft op het terugkoopmoment nog een (restwaarde)risico, maar niet de mogelijkheid tot het realiseren van additionele voordelen in de toekomst. Immers, indien de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs zal de verkoper niet overgaan tot terugkoop, indien de reële waarde hoger is wel.

De afnemer neemt een materieel vast actief op tegen de initiële koopprijs met afschrijving op basis van de verwachte restwaarde. Bij de bepaling van de verwachte restwaarde wordt rekening gehouden met de uitoefenprijs van de koopoptie.

3a Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant lager is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

De verkoper lijkt geen resterende (restwaarde-)risico's te hebben, maar nog wel de mogelijkheid tot het realiseren van additionele voordelen in de toekomst. Omdat de terugkoopprijs significant lager is dan de verwachte reële waarde zal er waarschijnlijk altijd sprake zijn een terugkoop. Hiermee behoudt de verkoper feitelijk een deel van het restwaarderisico, namelijk het risico dat de reële waarde lager is dan verwacht, maar nog wel hoger dan de terugkoopprijs. De verkoper loopt dus het risico dat hij bij terugkoop een beperkter voordeel uit hoofde van uitoefening van de optie behaalt.

Dit betekent dat er geen sprake is van een verkoop, omdat er geen overdracht is van nagenoeg alle economische voordelen en risico's. De transactie wordt verwerkt als de combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) en een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde).

3b Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant lager is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

De afnemer lijkt alle (restwaarde-)risico's te hebben, waarbij een deel van toekomstige voordelen mogelijk aan de verkoper zullen toekomen. Omdat de terugverkoopprijs significant lager is dan de verwachte reële waarde zal er waarschijnlijk altijd sprake zijn een terugverkoop. Hiermee verkrijgt de afnemer slechts een zeer beperkt deel van het restwaarderisico, namelijk slechts het risico dat de reële waarde lager is dan de terugkoopprijs. De afnemer verkrijgt derhalve niet het merendeel van de economische voordelen en risico's. De transactie wordt verwerkt als de combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('afnemer' = financier).

4a Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant hoger is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

Het is onwaarschijnlijk dat de verkoper tot terugkoop zal overgegaan. De verkoper heeft alle economische risico's overgedragen en slechts een zeer beperkt deel van de economische voordelen behouden. De verkoopprijs zal de reële waarde op het verkoopmoment dan ook benaderen omdat de waarde van de koopoptie zeer beperkt zal zijn.

De transactie wordt verwerkt als een verkoop met verantwoording van de volledige omzet en winst.

4b Verkoper heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant hoger is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

De afnemer heeft nagenoeg alle economische risico's en voordelen van de activa verkregen, met uitzondering van een zeer beperkt deel van het opwaartse potentieel. Deze transactie wordt

verwerkt als een reguliere aankoop. De inschatting van de restwaarde zal gebaseerd zijn op de reguliere restwaarde na afloop van de economische levensduur.

5a Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

De verkoper heeft in dit geval alle ‘risks and rewards’ overgedragen aan de afnemer. Immers het restwaarderisico is volledig voor rekening van de afnemer.

De transactie wordt verwerkt als een verkoop van het actief met verwerking van de volledige omzet en winst. De eventuele terugkoop wordt als een reguliere koop van het actief verwerkt.

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de verkoopoptie op de initiële prijsstelling.

5b Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

De afnemer heeft in dit geval alle ‘risks and rewards’ verkregen van de verkoper. Immers het restwaarderisico is volledig voor rekening en risico van de afnemer.

De transactie wordt verwerkt als een koop van het volledige actief, bij de eventuele terugverkoop zal een verschil tussen de verkoopwaarde en boekwaarde in het resultaat worden verwerkt.

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de verkoopoptie op de initiële prijsstelling.

6a Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen een vaste prijs, die gebaseerd is op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

De verkoper heeft vrijwel alle economische voordelen overgedragen, maar nog een deel van de economische risico's behouden. Immers, indien de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs zal de afnemer overgaan tot terugverkoop aan de verkoper, indien de reële waarde hoger is niet.

In de initiële prijsstelling zal rekening gehouden zijn met het feit dat er meer voordelen dan risico's zijn overgedragen. De verkoopprijs zal waarschijnlijk hoger zijn dan de reële waarde.

Omdat niet nagenoeg alle economische voordelen en risico's zijn overgedragen kan geen verwerking als verkoop plaatsvinden. De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) en een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde).

Een uitzondering op deze regel zou de situatie kunnen zijn, dat het recht tot terugverkoop voor de afnemer feitelijk een soort 'coulance'-regeling betreft, zoals gebruikelijk in bepaalde retailsectoren. In dat geval zou sprake kunnen zijn van verkoop, mits het aantal producten dat teruggeleverd zal gaan worden betrouwbaar kan worden geschat op basis van historische gegevens.

6b Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen een vaste prijs, die gebaseerd is op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

De afnemer verkrijgt vrijwel alle economische voordelen, maar slechts een deel van de economische risico's. Immers, indien de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs zal de afnemer overgaan tot terugverkoop aan de verkoper, indien de reële waarde hoger is niet.

Omdat niet nagenoeg alle economische voordelen en risico's zijn verkregen is het onjuist om deze transactie als koop te verantwoorden. De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('afnemer' = financier).

7a Afnemer heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant lager is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

De verkoper heeft alle economische voordelen overgedragen en nagenoeg alle economische risico's. De verkoper heeft nog slechts een zeer beperkt restwaarderisico, namelijk indien de restwaarde lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs. Hierbij dient beoordeeld te worden hoe (on)waarschijnlijk het is dat de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan terugkoopprijs en wat de significantie van het terugkoopbedrag is ten opzichte van de oorspronkelijke verkoopprijs.

Indien het zeer onwaarschijnlijk is dat de reële waarde lager is dan de terugkoopprijs of indien het terugkoopbedrag insignificant is, dan wordt de transactie verwerkt als een verkoop. Indien dit niet het geval is wordt de transactie verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) in combinatie met een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde).

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de verkoopoptie op de initiële prijsstelling.

7b Afnemer heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant lager is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

In dit geval heeft de afnemer alle economische voordelen verkregen en nagenoeg alle economische risico's. De afnemer heeft additioneel een beperkte restwaardegarantie, namelijk indien de restwaarde lager is dan de overeengekomen terugkoopprijs.

Indien het onwaarschijnlijk is dat reële waarde lager is dan terugverkoopprijs of de terugverkoop insignificant is, dan wordt de transactie verwerkt als een koop. Indien dit niet het geval is wordt de transactie verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) in combinatie met een financieringstransactie ('afnemer' = financier).

In paragraaf 2.1.6 van deze bijlage wordt nader ingegaan op het effect van de verkoopoptie op de initiële prijsstelling.

8a Afnemer heeft een terugkooprecht tegen een vaste prijs, die significant hoger is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.

De verkoper heeft een groot deel van de economische voordelen overgedragen, maar een significant deel van de economische risico's behouden. Omdat de terugverkoopprijs significant hoger is dan de verwachte reële waarde op het terugkoopmoment, is het zeer waarschijnlijk dat een terugverkoop zal plaatsvinden.

De waarde van de optie zal verdisconteerd zijn in de (initiële) verkoopprijs, die daardoor hoger zal zijn dan de reële waarde van het actief op het verkoopmoment.

De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) met een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde).

Een uitzondering op deze regel zou de situatie kunnen zijn, dat het recht tot terugverkoop voor de afnemer feitelijk een soort ‘coulance’-regeling betreft, zoals gebruikelijk in bepaalde retailsectoren. In dat geval zou sprake kunnen zijn van verkoop, mits het aantal producten dat teruggeleverd zal gaan worden betrouwbaar kan worden geschat op basis van historische gegevens.

8b Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen een vaste prijs, die significant hoger is dan de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

In dit geval heeft de afnemer een groot deel van de economische voordelen verkregen, maar slechts een beperkt deel van de economische risico's. Omdat de terugkoopprijs significant hoger is dan de verwachte reële waarde op het terugkoopmoment, is het zeer waarschijnlijk dat een terugverkoop zal plaatsvinden. De waarde van de optie zal verdisconteerd zijn in de (initiële) verkoopprijs, die daardoor hoger zal zijn dan de reële waarde van het actief op het verkoopmoment.

De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('afnemer' = financier).

9a Afnemer en verkoper hebben een terug(ver)koopverplichting tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij verkoper.

De verkoper heeft in principe de economische voordelen en risico's overgedragen. Het is echter zeker dat het actief terug zal worden overgedragen, waarmee de verkoper feitelijk de beschikkingsmacht heeft behouden.

Of in dit geval sprake is van een verkoop hangt af van een beoordeling van alle feiten en omstandigheden. Factoren als het moment van terugkoop en de courantheid van het betreffend actief kunnen hierbij relevant zijn. Indien bijvoorbeeld de terugkoop plaatsvindt na een aanzienlijk deel van de levensduur zal mogelijk geconcludeerd worden dat er sprake is van een verkoop, terwijl dit bij een terugkoop na een beperkt deel van de levensduur niet het geval zal zijn.

Indien er geen sprake is van een verkoop dient de transactie verwerkt te worden als een combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) en een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde), waarbij de leasevergoeding afhankelijk is van het waardeverloop van het actief.

9b Afnemer en verkoper hebben een terug(ver)koopverplichting tegen de reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.

De afnemer heeft de economische voordelen en risico's verkregen. Het is echter zeker dat het actief terug zal worden overgedragen, waarmee de afnemer feitelijk niet de volledige beschikkingsmacht heeft verkregen.

Of in dit geval sprake is van een koop hangt af van een beoordeling van alle feiten en omstandigheden. Factoren als het moment van terugkoop en de courantheid van het betreffend actief kunnen hierbij relevant zijn. Indien bijvoorbeeld de terugverkoop plaatsvindt na een aanzienlijk deel van de levensduur zal mogelijk geconcludeerd worden dat er sprake is van een verkoop, terwijl dit bij een terugverkoop na een beperkt deel van de levensduur niet het geval zal zijn.

Indien er geen sprake is van een verkoop dient de transactie verwerkt te worden als een combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('afnemer' = financier), waarbij de leasebetaling afhankelijk is van het waardeverloop van het

actief.

10a *Afnemer en verkoper hebben een terug(ver)koopverplichting tegen een vaste prijs, die gebaseerd is op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de verkoper.*

De verkoper behoudt het merendeel van de economische voordelen en risico's van de activa, omdat het zeker is dat een terugkoop zal plaatsvinden. De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor) met een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde).

10b *Afnemer en verkoper hebben een terug(ver)koopverplichting tegen een vaste prijs, die gebaseerd is op de verwachte reële waarde op terugkoopmoment. Verwerking bij de afnemer.*

De afnemer heeft slechts een beperkt deel van de economische voordelen en risico's verkregen. De transactie wordt verwerkt als een combinatie van een operationele lease ('afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('afnemer' = financier).

2.1.6 *Toelichting effect koopoptie op initiële prijsstelling*

Ad 1 en 5. (Ver)koopopties tegen de reële waarde op terugkoopmoment.

De optie heeft (relatief) weinig waarde, omdat het geen prijsvoordeel of -nadeel geeft, maar slechts het recht geeft om op enig moment weer over het actief te beschikken of af te stoten. Hierdoor zal de initiële prijs ook vrijwel gelijk zijn aan de reële waarde op dat moment.

De optie zou slechts een significante waarde hebben (en daarmee mogelijk ook in de initiële verkoopprijs verdisconteerd zijn) indien het zeer specifieke activa betreft die alleen weer gebruikt worden door de initiële verkoper. In die gevallen is het echter onwaarschijnlijk dat er een dergelijke transactie plaatsvindt, omdat er dan ook geen betrouwbare meting zal kunnen zijn van de reële waarde op het terugkoopmoment.

Ad 7. Afnemer heeft een terugverkooprecht tegen vaste prijs, die significant lager is dan de verwachte reële waarde op terugverkoopmoment.

De waarde van de optie zal verdisconteerd zijn in de initiële prijs, die daardoor mogelijk hoger zal zijn dan de reële waarde van het actief op dat moment. De verkoopprijs kan hierbij dan ook een indicator zijn van de kans dat de reële waarde lager is dan de terugkoopprijs. Immers, indien dit zeer onwaarschijnlijk is, zal de verkoopprijs vrijwel gelijk zijn aan de reële waarde. In de praktijk zal de waarde van deze optie dan ook veelal zeer beperkt zijn.

2.2 *Cijfervoorbeeld*

Hieronder is een voorbeeld uitgewerkt van een verkooptransactie, waarbij afnemer en verkoper zijn overeengekomen dat er een terug(ver)koop zal plaatsvinden.

Gegevens

Onderneming heeft een machine welke wordt verkocht aan een leasemaatschappij en vervolgens wordt teruggeleased (sale en leaseback). Hierbij zijn de volgende gegevens van toepassing:

- de boekwaarde van de machine bedraagt € 35.000;
- de verkoopprijs (= marktprijs) van de machine op het moment van initiële verkoop bedraagt € 40.000;

- de economische levensduur van de machine is 8 jaar;
- na 2 jaar zal de machine worden teruggekocht aan de verkoper voor € 30.000;
- de marktrente bedraagt 5%;
- er wordt afgezien van belastingen.

Beoordeling van de verkooptransactie

Er is sprake van een verkooptransactie met terugkoopverplichting voor de verkoper en een terugverkoopverplichting voor de afnemer tegen een vaste prijs, overeengekomen bij de initiële verkooptransactie. De restwaarde van de machine op het terugkoopmoment is niet insignificant en derhalve dient rekening gehouden te worden met de terug(ver)koopovereenkomst.

Zoals uitgewerkt onder voorbeeld 10 kwalificeert deze transactie niet als een verkoop en dient deze verwerkt te worden als de combinatie van een operationele lease ('verkoper' = lessor, 'afnemer' = lessee) en een financieringstransactie ('verkoper' = gefinancierde, 'afnemer' = financier).

Verwerking door de verkoper

Moment van initiële 'verkoop'

Kas		€ 40.000	
Aan	vooruitontvangen leasebate		€ 12.789
Aan	schuld		€ 27.211

De schuld wordt opgenomen tegen de contante waarde van de betaling over 2 jaar van € 30.000, op basis van de marktrente van 5%. De vooruitontvangen leasebate is gelijk aan het verschil tussen het ontvangen bedrag en de boekwaarde van de schuld.

Maandelijkse boeking leasebate, afschrijving en rente

Vooruitontvangen leasebate		€ 533	
Aan	leasebate		€ 533
Afschrijvingslast		€ 365	
Aan	cumulatieve afschrijving machine		€ 365
Rentelast		€ 111	
Aan	schuld		€ 111

De vooruitontvangen leasebate wordt lineair toegerekend aan de leaseperiode². De afschrijving vindt plaats op basis van de boekwaarde van de machine ad € 35.000 en de economische levensduur van 8 jaar. De oprenting van de schuld vindt plaats door middel van de toepassing van de effectieve-rentemethode³. Door deze oprenting zal de schuld op het moment van terugkoop gelijk zijn aan het te betalen bedrag.

Moment van 'terugkoop'

Schuld		€ 30.000	
Aan	kas		€ 30.000

⁴ De vooruitontvangen leasebate wordt niet opgerent, de oprenting beperkt zich tot de 'schuld'.

⁵ Door de toepassing van de effectieve-rentemethode zal de maandelijkse rentelast gedurende de 2-jaarsperiode procentueel constant zijn (5% over de uitstaande schuld), maar nominaal toenemen van € 111 in de eerste maand tot € 122 in de laatste maand.

*Verwerking door de afnemer***Moment van initiële 'koop'**

Vordering		€ 27.211	
Vooruitbetaalde lease		€ 12.789	
Aan	kas		€ 40.000

De vordering wordt opgenomen tegen de contante waarde van de ontvangst over 2 jaar van € 30.000, op basis van de marktrente van 5%. De vooruitbetaalde lease is gelijk aan het verschil tussen het betaalde bedrag en de boekwaarde van de vordering.

Maandelijkse boeking leasekosten en rente

Leasekosten		€ 533	
Aan	vooruitbetaalde lease		€ 533
Vordering		€ 111	
Aan	rentebate		€ 111

De vooruitbetaalde leasekosten worden lineair toegerekend aan de leaseperiode². De oprenting van de vordering vindt plaats door middel van de toepassing van de effectieve-rentemethode³. Door deze oprenting zal de vordering op het moment van terugkoop gelijk zijn aan het te ontvangen bedrag.

Moment van 'terugverkoop'

Kas		€ 30.000	
	Vordering		€ 30.000