

RJ-Uiting 2020-15: Ten geleide bij Richtlijnen 221, 270, B5 en B13 (aangepast 2021)

Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft geconstateerd dat in de praktijk behoefte is aan nadere guidance over de manier waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de analyse hoe de RJ het beste aan deze behoefte tegemoet kan komen heeft de RJ de bepalingen in IFRS 15 *‘Revenue from Contracts with Customers’* meegenomen. Na uitgebreide analyse heeft de RJ geconcludeerd dat het volledig overnemen van de bepalingen van IFRS 15 in de richtlijnen niet wenselijk is vanwege de doelgroep van de richtlijnen in combinatie met de daarmee samenhangende implementatiekosten. Derhalve had de RJ reeds besloten tot het doorvoeren van specifieke wijzigingen in de richtlijnen voor opbrengstverantwoording en deze aan te vullen met nadere uitleg en voorbeelden.

In november 2019 heeft de RJ ontwerprichtlijnen gepubliceerd (RJ-Uiting 2019-15 *‘Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten’*). Naar aanleiding van de publicatie hiervan organiseerde de RJ een openbare bijeenkomst op 15 januari 2020. De tijdens deze bijeenkomst geuite commentaren en het daarna schriftelijk ontvangen commentaar op de ontwerprichtlijnen zijn door de RJ in behandeling genomen en beoordeeld. Het gehele project heeft geleid tot wijzigingen in hoofdstuk 270 *‘De winst-en-verliesrekening’* en hoofdstuk 221 *‘Onderhanden projecten’* van de RJ-bundel en hoofdstuk B13 *‘Winst-en-verliesrekening’* en paragraaf B5.3 *‘Onderhanden projecten’* van de RJK-bundel.

De keuze van de RJ om zoveel als mogelijk de richtlijnen in stand te houden en deze aan te vullen met meer specifieke guidance en voorbeelden, maakt het inzichtelijk wat de precieze wijzigingen zijn. Om de implementatie van de wijzigingen die mogelijk voortkomen uit de aangepaste guidance te vereenvoudigen, staat de RJ toe dat de wijzigingen die toezien op de verwerking van opbrengsten alleen hoeven te worden toegepast op overeenkomsten aangaan of gewijzigd op of na het begin van het boekjaar waarin deze wijzigingen voor het eerst worden toegepast (prospectief).

De RJ benadrukt dat bij de interpretatie van de richtlijnen de bepalingen van IFRS 15, inclusief nadere guidance voor de toepassing van IFRS 15, niet leidend zijn.

De RJ faciliteert sinds de implementatie van IFRS 15 in 2018 dat rechtspersonen die de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving toepassen, voor de verslaggeving van opbrengsten en gerelateerde kosten optioneel IFRS 15 integraal kunnen toepassen. Deze faciliteit blijft onveranderd van toepassing (zie onder andere alinea 101a van RJ 270).

De RJ zal nog in een afzonderlijk project beoordelen of de bepalingen in hoofdstuk 252 ‘Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa’ inzake verlieslatende contracten aangepast moeten worden, en of deze aangepaste bepalingen vervolgens ook toepasbaar zijn voor onderhanden projecten in opdracht van derden. Mocht de RJ daartoe besluiten, dan zal voor de verwerking van verliezen op onderhanden projecten in hoofdstuk 221 worden verwezen naar hoofdstuk 252.

De wijzigingen zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

Onderstaand zijn de door de RJ doorgevoerde wijzigingen nader toegelicht. In de bijlage van dit Ten geleide zijn tabellen opgenomen met daarin een overzicht van de door de RJ doorgevoerde wijzigingen.

RJ-bundel

Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen (alinea 109 van hoofdstuk 270 en alinea 112 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen vereisten reeds dat in bepaalde gevallen de criteria voor de verwerking van opbrengsten moesten worden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten van een transactie (aangeduid als prestatieverplichtingen), teneinde de economische realiteit weer te geven. Deze bepaling was algemeen van aard. De RJ constateert dat in de praktijk verschillend met deze alinea werd omgegaan en heeft derhalve richtlijnen opgenomen voor het identificeren van prestatieverplichtingen. Met deze richtlijnen beoogt de RJ de verslaggeving van overeenkomsten met afzonderlijk te identificeren prestatieverplichtingen meer in lijn te brengen met de economische realiteit.

Garanties

(alinea 109b van hoofdstuk 270 en alinea 113 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen voor de verwerking van garanties. In de richtlijnen is nu opgenomen in welke situatie een verstrekte garantie kan classificeren als een afzonderlijke prestatieverplichting en wanneer dat niet het geval is. Een verstrekte garantie is een afzonderlijke prestatieverplichting als de garantie (of een deel van de garantie) inhoudt dat de afnemer een dienst ontvangt in aanvulling op de garantie dat het product voldoet aan de overeengekomen specificaties. Een reguliere garantie die is bedoeld om de afnemer de zekerheid te bieden dat een geleverd goed aan de overeengekomen specificaties voldoet, kwalificeert niet als

een afzonderlijke prestatieverplichting. Als de bij een transactie verstrekte garantie een afzonderlijke prestatieverplichting betreft, wordt het deel van de transactieprijs toegerekend aan deze prestatieverplichting verantwoord als uitgestelde opbrengst. Als daarvan niet sprake is, worden de te verwachten garantiekosten als een garantievoorziening opgenomen in overeenstemming met alinea 408 van hoofdstuk 252.

Variabele vergoedingen

(alinea 106a van hoofdstuk 270 en alinea 202a van hoofdstuk 221)

In de richtlijnen waren geen specifieke bepalingen opgenomen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. In de richtlijnen is nu opgenomen dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. 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.

De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat 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 zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat wel op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding. De RJ heeft in bijlage 1 bij paragraaf 1 van hoofdstuk 270 twee voorbeelden opgenomen ter illustratie van de impact van schattingsonzekerheid ten aanzien van variabele vergoedingen (onder 25 Variabele vergoedingen).

Voor onderhanden projecten in opdracht van derden geldt een vergelijkbare bepaling. Indien de vergoeding voor de prestaties volledig of deels variabel is, wordt de mate van onzekerheid meegenomen bij de beoordeling of de totale projectopbrengsten op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald als onderdeel van de beoordeling of het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat (alinea 307 van hoofdstuk 221). Indien het resultaat van het onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, wordt geen winst toegerekend (door toepassing van alinea 314 van hoofdstuk 221).

Het toerekenen van de in een overeenkomst opgenomen transactieprijs aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen

(alinea 109c van hoofdstuk 270 en alinea 112 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen voor de toerekening van de transactieprijs in een overeenkomst aan de afzonderlijk te verwerken componenten (geïdentificeerde prestatieverplichtingen) binnen een overeenkomst. In de richtlijnen is nu opgenomen dat deze toerekening naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen plaatsvindt. 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 alternatief kan de rechtspersoon de reële waarde hanteren in plaats van de zelfstandige verkoopprijs.

Belangrijke financieringscomponent

(alinea 107 van hoofdstuk 270 en alinea 202b van hoofdstuk 221)

In de richtlijnen werd alleen ingegaan op de situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon. In de richtlijnen wordt nu ook ingegaan op door de rechtspersoon ontvangen voorfinanciering. Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, wordt de transactieprijs aangepast voor de effecten van de tijdswaarde van geld. Een financieringscomponent mag in ieder geval als onbelangrijk worden aangemerkt als ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst de rechtspersoon 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.

Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)

(alinea 105b van hoofdstuk 270 en alinea 114 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten reeds indicatoren om vast te stellen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt (als principaal) of voor derden (als agent). In de richtlijnen is toegevoegd dat ook de zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering een indicator is voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.

Opbrengsten uit licenties (alinea's 123 tot en met 126 van hoofdstuk 270)

De richtlijnen bepaalden dat royalty's volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst worden verwerkt. Gegeven de algemene aard van deze bepaling heeft de RJ meer specifieke richtlijnen opgenomen voor de verwerking van opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom. In die richtlijnen is nu opgenomen dat voor de verwerking bepalend is of 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 licentie 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; 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.

In aanvulling hierop heeft de RJ in de richtlijnen opgenomen dat in geval van opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik, opbrengsten pas worden verwerkt wanneer de verkoop door de afnemer plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.

Wijzigingen van overeenkomsten

(alinea's 129 en 130 van hoofdstuk 270 en alinea 205 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten voorheen geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten, waaronder overeengekomen onderhanden projecten.

De RJ heeft nu richtlijnen opgenomen hoe dergelijke wijzigingen worden verwerkt. De richtlijnen hebben als doel dat een wijziging van een bestaande overeenkomst wordt verwerkt conform de economische realiteit van die wijziging. Afhankelijk van de aard van een wijziging van een bestaande overeenkomst, vindt verwerking van de wijziging plaats als:

- een afzonderlijke overeenkomst in aanvulling op de bestaande overeenkomst;
- een beëindiging van de bestaande overeenkomst en het afsluiten van een nieuwe overeenkomst (waarin de nog niet verrichte prestatieverplichtingen van de beëindigde overeenkomst worden opgenomen); of als
- een wijziging van de bestaande overeenkomst.

*Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten
(alinea 108 van hoofdstuk 270)*

In de richtlijnen was opgenomen dat de te verwerken opbrengst wordt bepaald na aftrek van eventuele bij verkoop verleende kortingen of omzetbonussen. Niet was bepaald in welke situaties een aan afnemers van goederen en diensten verstrekte vergoeding als een vermindering van de opbrengsten wordt verwerkt. In de richtlijnen is nu opgenomen dat dergelijke vergoedingen in mindering worden gebracht op de opbrengsten, tenzij de betaling aan een afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst. De RJ wil hiermee voorkomen dat de gepresenteerde opbrengsten te hoog worden weergegeven in situaties dat tegelijkertijd met het overeenkomen van te leveren goederen afspraken worden gemaakt over vergoedingen aan een afnemer inzake niet te onderscheiden goederen en diensten. Een voorbeeld hiervan betreft een door de rechtspersoon aan de afnemer verstrekte vergoeding die de afnemer verplicht een door de rechtspersoon verkocht product op een bepaalde plaats in het schap van de winkel op te nemen.

*Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten
(alinea 109a van hoofdstuk 270)*

De richtlijnen bevatten reeds specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's. In de richtlijnen is nu opgenomen dat als een rechtspersoon een optie aan een afnemer verleent om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen, die optie alleen aanleiding geeft tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkopen waarbij die optie is verleend. Indien aan deze voorwaarde is voldaan, worden de aan de verleende optie toe te rekenen opbrengsten verwerkt in de periode dat de tegoeden worden ingewisseld. 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 waarbij de optie wordt verleend. De kosten van de verleende opties worden in dat geval op hetzelfde moment dan wel in dezelfde periode verwerkt.

*Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst
(alinea 127 van hoofdstuk 270)*

Bij sommige overeenkomsten brengt de rechtspersoon een afnemer een niet-terugbetaalbare vergoeding in rekening ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst. Voorbeelden zijn onder meer inschrijfgeld in overeenkomsten om lid te worden van een fitnessclub, activeringskosten in telecommunicatieovereenkomsten, instellingskosten in bepaalde

dienstverleningsovereenkomsten en voorbereidingskosten in bepaalde leveringsovereenkomsten. De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen met betrekking tot de verwerking van dergelijke niet-terugbetaalbare vergoedingen. In de richtlijnen is nu opgenomen dat een niet-terugbetaalbare vergoeding die in rekening wordt gebracht ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst niet altijd resulteert in de levering van een goed of een dienst aan een afnemer. De vergoeding is dan een voorschot voor de levering van de verwachte toekomstige goederen of diensten als onderdeel van de te identificeren prestatieverplichting. In de richtlijnen is nu opgenomen dat de rechtspersoon pas opbrengsten verwerkt als die verwachte toekomstige goederen of diensten worden geleverd. Het ineens nemen als opbrengst op het moment van ontvangen van een dergelijke niet-terugbetaalbare vergoeding terwijl goederen of diensten nog niet geleverd zijn, acht de RJ niet een goede weergave van de economische realiteit.

*Niet door afnemers uitgeoefende rechten
(alinea 128 van hoofdstuk 270)*

In de richtlijnen waren geen bepalingen opgenomen over de wijze waarop de rechtspersoon opbrengsten verwerkt wanneer afnemers hun rechten niet uitoefenen. In de richtlijnen is nu opgenomen dat indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst wordt 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 wordt het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst verwerkt op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen.

*Retouren
(alinea 112 van hoofdstuk 270)*

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen inzake de verwerking van ontvangen of te ontvangen bedragen waarop de rechtspersoon verwacht geen recht te hebben (bijvoorbeeld als gevolg van retouren). In de richtlijnen zijn nu voor dit onderwerp specifieke bepalingen opgenomen. De rechtspersoon bepaalt de hoogte van de vergoeding waarop hij verwacht recht te zullen hebben op basis van de richtlijnen voor variabele vergoedingen. Voor bedragen waarop de rechtspersoon niet verwacht recht te zullen hebben, neemt de rechtspersoon een terugbetalingsverplichting in de balans op. Een actief opgenomen voor het recht van de rechtspersoon om goederen van de afnemer terug te krijgen bij de afwikkeling van de terugbetalingsverplichting, wordt initieel gewaardeerd op basis van de boekwaarde van de geleverde goederen verminderd met alle verwachte kosten om die goederen terug te krijgen (inclusief mogelijke waardeverminderingen van geretourneerde goederen).

*Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening
(alinea 401 van hoofdstuk 221)*

Voorheen was bepaald dat de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening werden gepresenteerd, zolang een project nog niet was voltooid. De RJ bepaalt nu dat het niet langer is toegestaan dat projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ verwacht dat hierdoor een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten als netto-omzet en de vergelijkbaarheid van

jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in hoofdstuk 221. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 220.

*Presentatie van onderhanden projecten in de balans
(alinea 409 van hoofdstuk 221)*

De richtlijnen boden de mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren. De RJ acht deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, omdat deze presentatiewijze onvoldoende inzicht geeft in de balansposities en niet in lijn is met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten. Indien het saldo van een onderhanden project:

- een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en
- een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

*Toelichting
(alinea 601 van hoofdstuk 270)*

In de richtlijnen waren reeds vereisten opgenomen ten aanzien van het toelichten van opbrengsten. In de richtlijnen is toegevoegd dat de aard van belangrijke prestatieverplichtingen wordt toegelicht. Ook is toegevoegd dat de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening, per belangrijk type prestatieverplichting wordt toegelicht. Daarnaast is toegevoegd dat het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst toegelicht wordt.

*Overgangsbepalingen
(alinea's 701 en 702 van hoofdstuk 270 en alinea's 601 en 602 van hoofdstuk 221)*

Een wijziging van de grondslagen als gevolg van de wijzigingen van de hoofdstukken 270 en 221 per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – wordt in lijn met de bepalingen van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen retrospectief verwerkt. Retrospectieve verwerking heeft de voorkeur van de RJ, omdat op die wijze de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt bevorderd.

Met het oog op het beperken van administratieve lasten staat de RJ als alternatief toe de wijzigingen in hoofdstuk 270 en hoofdstuk 221, 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.

De rechtspersoon heeft daarnaast de mogelijkheid om de wijzigingen in hoofdstuk 270 en hoofdstuk 221, 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.

De RJ bepaalt voorts dat indien de grondslagen die de rechtspersoon toepast wijzigen als gevolg van de wijzigingen in hoofdstukken 270 en 221 per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – in de toelichting uiteengezet wordt op welke wijze de overgang is verwerkt.

RJk-bundel

Afzonderlijk te identificeren componenten (alinea 101b van hoofdstuk B13)

In paragraaf B5.3 ‘Onderhanden projecten’ was reeds opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven. Deze bepaling is nu ook in hoofdstuk B13 ‘Winst-en-verliesrekening’ opgenomen.

Variabele vergoedingen (alinea 103 van hoofdstuk B13 en alinea 306 van paragraaf B5.3)

In de richtlijnen waren geen specifieke bepalingen opgenomen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. De RJ heeft nu opgenomen dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. 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.

De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kan 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 zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat wel op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening (alinea 317 van paragraaf B5.3)

In de richtlijnen was opgenomen dat de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening werden gepresenteerd, zolang een project nog niet was voltooid. De RJ staat het niet langer toe dat gerealiseerde projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ beoogt hiermee dat een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden binnen het toepassingsgebied van paragraaf B5.3. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van paragraaf B4.1.

*Presentatie van onderhanden projecten in de balans
(alinea 323 van paragraaf B5.3)*

De richtlijnen boden de mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren. De RJ acht deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, omdat deze presentatiewijze onvoldoende inzicht geeft in de balansposities en niet in lijn is met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten. Indien het saldo van een onderhanden project:

- een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en
- een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

Amsterdam, 23 december 2020

Bijlage bij Ten geleide

Wijzigingen in RJ-bundel

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen</i>	De criteria voor de verwerking van opbrengsten worden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten van een transactie teneinde de economische realiteit weer te geven.	Nadere bepalingen opgenomen op welke wijze afzonderlijk te onderscheiden prestatieverplichtingen binnen een overeenkomst worden geïdentificeerd ten behoeve van het verwerken van opbrengsten per prestatieverplichting teneinde de economische realiteit weer te geven.	270.109 221.112
<i>Garanties</i>	Geen specifieke bepalingen.	Bepalingen opgenomen wanneer een garantie wel of geen afzonderlijke prestatieverplichting betreft.	270.109b 221.113
<i>Variabele vergoedingen</i>	Geen specifieke bepalingen.	De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe.	270.106a 221.202a
<i>Het toerekenen van de in een overeenkomst opgenomen transactieprijs aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen</i>	Geen specifieke bepalingen.	De in een overeenkomst opgenomen transactieprijs wordt aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen toegerekend naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen.	270.109c 221.112
<i>Belangrijke financieringscomponent</i>	Bepalingen voor situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon.	Ook in geval van belangrijke voorfinanciering verstrekt door een afnemer aan de rechtspersoon wordt de door de rechtspersoon te verwerken opbrengst aangepast in combinatie met het verwerken van rentelasten over de financieringsperiode. Een financieringscomponent mag in ieder geval als onbelangrijk worden aangemerkt als ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst de rechtspersoon 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.	270.107 221.202b
<i>Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)</i>	Indicatoren voor het bepalen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt.	De zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering aan de afnemer is toegevoegd als indicator voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.	270.105b 221.114

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Opbrengsten uit licenties</i>	Royalty's worden verwerkt volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst.	De aard van een licentie is bepalend voor de verwerking van de opbrengsten waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen: <ul style="list-style-type: none"> - een recht om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed); en - een recht om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst). 	270.123-125
<i>Opbrengsten uit licenties op basis van verkopen of gebruik</i>	In algemene zin bepaald dat opbrengsten alleen worden verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de transactie aan de rechtspersoon zullen toevloeden.	Opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom op basis van verkopen of gebruik worden verwerkt op het moment dat de verkoop plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.	270.126
<i>Wijzigingen van overeenkomsten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen hoe een wijziging van een overeenkomst wordt verwerkt. Deze bepalingen hebben als doel dat een wijziging van een bestaande overeenkomst wordt verwerkt conform de economische realiteit van die wijziging.	270.129-130 221.205
<i>Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Een aan een afnemer van goederen en diensten te betalen vergoeding wordt als een vermindering van de opbrengsten verwerkt, tenzij de betaling aan de afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst.	270.108
<i>Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten</i>	Specifieke bepalingen inzake de verwerking van loyaliteitsprogramma's.	Als een 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 verkopen waarbij die optie is verleend.	270.109a
<i>Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen dat een dergelijke vergoeding als opbrengst wordt verwerkt als de verwachte toekomstige goederen of diensten waarop die	270.127

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>tijde van afsluiten overeenkomst</i>		vergoeding betrekking heeft, worden geleverd.	
<i>Niet door afnemers uitgeoefende rechten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, wordt het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst 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 wordt het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst verwerkt wanneer het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen.	270.128
<i>Retouren</i>	Geen specifieke bepalingen.	De rechtspersoon bepaalt de hoogte van een vergoeding waarop hij verwacht recht te zullen hebben uit hoofde van retouren aan de hand van de richtlijnen voor variabele vergoedingen.	270.112
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening</i>	De projectopbrengsten worden als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid.	Projectopbrengsten dienen als netto-omzet te worden gepresenteerd.	221.401
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de balans</i>	De mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal te presenteren in de balans.	Indien het saldo van een onderhanden project: - een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en - een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.	221.409
<i>Toelichting</i>	Bepalingen inzake de toe te lichten informatie.	Toegevoegd is dat de aard van belangrijke prestatieverplichtingen wordt toegelicht. Daarnaast is toegevoegd dat de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening, per belangrijk type prestatieverplichting wordt toegelicht. Het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst wordt ook toegelicht.	270.601

Wijzigingen in RJk-bundel

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Afzonderlijk te identificeren componenten</i>	In paragraaf B5.3 Onderhanden projecten reeds opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven. Een vergelijkbare bepaling om afzonderlijke te identificeren componenten te onderscheiden, niet aanwezig in B13 Winst-en-verliesrekening.	In hoofdstuk B13 is toegevoegd dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven.	B13.101b
<i>Variabele vergoedingen</i>	Geen specifieke bepalingen.	De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe.	B13.103 B5.306
<i>Opbrengsten uit licenties</i>	Royalty's werden verwerkt volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst.	De aard van een licentie is bepalend voor de verwerking van de opbrengsten waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen: <ul style="list-style-type: none"> - een recht om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed); en - een recht om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst). 	B13.108
<i>Opbrengsten uit licenties op basis van verkopen of gebruik</i>	In algemene zin bepaald dat opbrengsten alleen worden verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de transactie aan de rechtspersoon zullen toevloeien.	Opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom op basis van verkopen of gebruik worden verwerkt op het moment dat de verkoop plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.	B13.108

<i>Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening</i>	De projectopbrengsten worden als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid.	Projectopbrengsten worden als netto-omzet gepresenteerd.	B5.317
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de balans</i>	De mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal te presenteren in de balans.	Indien het saldo van een onderhanden project: - een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en - een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.	B5.323