

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2021

Inleiding

Voor u ligt de editie 2021 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (Rjk-bundel). Deze editie is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Conform de vorige editie geldt dat in deze Richtlijnen de meest voorkomende onderwerpen en situaties voor kleine rechtspersonen worden behandeld. Voor bepaalde onderwerpen of situaties wordt verwezen naar de RJ-bundel voor grote en middelgrote rechtspersonen. Voor onderwerpen en situaties die niet expliciet dan wel door middel van een verwijzing in de Richtlijnen zijn opgenomen moet de rechtspersoon zelf een verwerkingswijze kiezen die relevante en betrouwbare verslaggeving oplevert voor de besluitvorming van gebruikers van de jaarrekening. Hierbij moeten de algemene grondslagen voor waardering en resultaatbepaling mede in acht worden genomen.

Wijzigingen in editie 2021

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van jaareditie 2020 inhoudelijk zijn gewijzigd. Indien geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe of inhoudelijk gewijzigde alinea.

In dit Ten geleide worden de wijzigingen die in editie 2021 zijn doorgevoerd kort toegelicht. Dit wordt achtereenvolgens als volgt behandeld:

- A. verwerking RJ-Uitingen in deze bundel;
- B. wijzigingen per hoofdstuk.

A. Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

RJ-Uitingen zijn wijzigingen in de Richtlijnen, welke na publicatie in de eerstvolgende jaareditie van de Richtlijnen zijn opgenomen. De RJ-Uitingen worden gepubliceerd op de RJ-website. Na opname in de bundel hebben de RJ-Uitingen geen zelfstandige betekenis meer.

Het uitbrengen van een RJ-Uiting is bedoeld ter verduidelijking of interpretatie van bestaande Richtlijnen dan wel voor wijzigingen daarvan. De RJ beoogt hiermee adequaat te kunnen reageren op vragen vanuit het maatschappelijk verkeer.

In deze bundel zijn de van toepassing zijnde RJ-Uitingen verwerkt, namelijk de RJ-Uitingen 2020-12, 2020-15, 2021-3, 2021-4, 2021-9 en 2021-10, met inachtneming van eventueel binnengekomen commentaar. Dit wordt nader uiteengezet in *B. Wijzigingen per hoofdstuk*.

Benadrukt wordt dat enkele RJ-Uitingen niet zijn verwerkt in deze bundel, omdat deze geen invloed hebben (gehad) op de inhoud van deze bundel maar bijvoorbeeld nadere uitleg bevatten. Dit betreffen:

RJ-Uiting 2020-13: 'Verslaggeving tegemoetkoming NOW-regeling';

RJ-Uiting 2021-2: 'Geen wijzigingen in de Richtlijnen uit hoofde van de IBOR-reform'.

B. Wijzigingen per hoofdstuk*A4 Gebeurtenissen na balansdatum*

Alinea A4.101 van hoofdstuk A4 'Gebeurtenissen na balansdatum' is verduidelijkt, waardoor alinea A4.109 is komen te vervallen. In alinea A4.106 is opgenomen dat gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum, niet in de jaarrekening worden verwerkt, tenzij de continuïteitsveronderstelling vervalt en voor de jaarrekening de liquidatiegrondslagen van toepassing worden. In deze alinea is nu verduidelijkt dat de jaarrekening in dat geval wordt aangepast ongeacht of de ontwikkelingen na balansdatum bekend zijn geworden in de periode tot aan het opmaken van de jaarrekening (periode a) of in de periode tussen het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening (periode b), zoals eerder aangegeven in RJ-Uiting 2020-5 'Impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019'.

Inzake gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum zijn drie aanpassingen gemaakt. De tekst in alinea A4.103 is verder in lijn gebracht met artikel 2:362 lid 6 BW. Daarnaast is alinea A4.111 aangepast om de gevolgen van dergelijke gebeurtenissen voor de toelichtingen in de jaarrekening te verduidelijken. Alinea A4.111 a is toegevoegd, mede als gevolg van voorgaande wijzigingen. De RJ benadrukt dat met deze aanpassingen geen inhoudelijke wijziging wordt beoogd.

Hoofdstuk A4 gaat niet in op de verdere wijze waarop (juridisch) invulling wordt gegeven aan de verwerking en/of toelichting in de jaarrekening als gevolg van gebeurtenissen die zich voordoen in periode b, zoals de vraag of dergelijke wijzigingen worden verwerkt in de opgemaakte jaarrekening of in een nieuw op te maken jaarrekening.

B5 Vorderingen en overlopende activa

In juni 2021 is RJ-Uiting 2021-10 'Ontwerp-alinea's met betrekking tot de verantwoording van verlieslatende contracten' gepubliceerd. Deze alinea's zijn in juli 2021 definitief geworden. In alinea 315 van paragraaf B5.3 'Onderhanden projecten' is verwezen naar de gewijzigde alinea 113 van hoofdstuk B10 'Voorzieningen'. Als gevolg is deze alinea over verlieslatende contracten nu ook van toepassing op verlieslatende projecten. Daarbij is aangegeven dat projectkosten als invulling gelden van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. Aanvullend is in alinea 307 van paragraaf B5.3 'Onderhanden projecten' de verwijzing naar het opnemen van een redelijk deel van de indirecte of algemene kosten vervallen, omdat de overige bepalingen in deze alinea voldoende ruimte bieden om indirecte kosten met betrekking tot projectactiviteiten te verwerken als projectkosten.

Daarnaast is in alinea B5.203 verduidelijkt dat indien de overlopende activa apart worden gerubriceerd, de rechtspersoon kan overwegen om te vermelden in welke mate de overlopende activa als langlopend worden beschouwd.

B5 Vorderingen en overlopende activa en B13 Winst-en-verliesrekening

De 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 is RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten' gepubliceerd en naar aanleiding 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. In december 2020 is vervolgens RJ-Uiting 2020-15 gepubliceerd. Dit project heeft geleid tot wijzigingen in hoofdstuk 270 'De winst-en-verliesrekening' en hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten' (en van hoofdstuk B13 'Winst-en-verliesrekening' en paragraaf B5.3 'Onderhanden projecten' in 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 aangegaan 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 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. Tevens is een tabel opgenomen met daarin een overzicht van de in de Rjk-bundel doorgevoerde wijzigingen.

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.

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	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

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
	groep van overeenkomsten weer te geven. Een vergelijkbare bepaling om afzonderlijke te identificeren componenten te onderscheiden is niet aanwezig in B13 Winst-en-verliesrekening.		
<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

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<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: <ul style="list-style-type: none"> - 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

B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen

In juni 2021 is RJ-Uiting 2021-10 'Ontwerp-alinea's met betrekking tot de verantwoording van verlieslatende contracten' gepubliceerd. Deze alinea's zijn in juli 2021 definitief geworden. Voor verlieslatende contracten is verduidelijkt welke kosten relevant zijn voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. In alinea 113 van hoofdstuk B10 'Voorzieningen' is opgenomen dat deze bestaan uit de incrementele kosten en een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

B11 Leasing

Vanwege de ongunstige economische ontwikkelingen als gevolg van de coronacrisis komt het voor dat lessors/verhuurders een tegemoetkoming doen aan lessees/huurders door huurbedragen tijdelijk te verlagen of uitstel van betaling te verlenen. Daar waar leasebedragen tijdelijk worden verlaagd, komt de vraag op hoe deze verlaging in de jaarrekening moet worden verwerkt. Via RJ-Uiting 2020-12 en RJ-Uiting 2021-9 is aangegeven dat dit voor lessees wordt behandeld in de nieuwe alinea's 107a (voor financiële lease) en 111a (voor operationele lease) van hoofdstuk B11 'Leasing'. Deze

alinea's gelden voor tegemoetkomingen op grond van de coronacrisis met betrekking tot leasebetalingen (oorspronkelijk) verschuldigd tot en met 30 juni 2022.

De nieuwe alinea inzake operationele leases behandelt alleen daadwerkelijke verminderingen en vrijstellingen van betaling van operationele leases. De effecten van uitstel van betaling betreffen slechts de tijdswaarde van geld, en zullen doorgaans voor operationele leases niet van materiële invloed zijn op vermogen en resultaat. Voor uitgestelde betalingen worden door leasees verplichtingen opgenomen in overeenstemming met de algemene uitgangspunten. Voor financiële leases heeft uitstel van betaling gevolgen voor de waardering van leaseverplichtingen.

B17 Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun

In maart 2021 is de RJ-Uiting 2021-4 'Ontwerp-richtlijn 274 'Overheidssubsidies' en ontwerp-richtlijn Rjk B17 'Overheidssubsidies' gepubliceerd, waarin nieuwe bepalingen zijn opgenomen voor de presentatie van exploitatiesubsidie in de winst-en-verliesrekening. Deze alinea's zijn in juni 2021 definitief geworden. Hierin is opgenomen dat exploitatiesubsidies dienen te worden gepresenteerd onder de opbrengsten of in aftrek worden gebracht op de gerelateerde kosten. Bij presentatie onder de opbrengsten kan de exploitatiesubsidie worden opgenomen onder een algemene post zoals 'overige opbrengsten' of als een afzonderlijke post. Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten. Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

Tevens is de titel van hoofdstuk B17 gewijzigd in 'Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun'. Deze titel geeft beter de inhoud van het hoofdstuk weer. Daarnaast zijn diverse tekstuele aanpassingen en verduidelijkingen doorgevoerd en is alinea B17.116 komen te vervallen. Met deze aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogt.

C1 Kleine Organisaties-zonder-winststreven

In februari 2021 is de RJ-Uiting 2021-3 'Verwerking baten uit nalatenschappen (RJ 640 'Organisatie-zonder-winststreven' en Rjk C1 'Kleine Organisaties-zonder-winststreven')' gepubliceerd, om te verduidelijken op welk moment de omvang van een bate uit nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld. In de Richtlijnen was reeds bepaald dat de omvang van een bate uit nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld als, op grond van het stadium waarin de afhandeling van de nalatenschap zich bevindt, een betrouwbare schatting van de uiteindelijke (financiële) omvang van de nalatenschap kan worden gemaakt. Aan deze bepaling in alinea C1.207 is toegevoegd dat per nalatenschap dient te worden beoordeeld op welk moment de (financiële) omvang van de nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld. Daarnaast is in deze alinea toegevoegd, als alternatief voor de beoordeling per nalatenschap, dat het aanvaardbaar is om baten uit nalatenschappen te verwerken op het moment dat de akte van verdeling, of als er geen akte van verdeling is, de rekening en verantwoording in het verslagjaar, is ontvangen.

Alleen indien de akte van verdeling of de rekening en verantwoording vóór balansdatum is ontvangen, wordt de bate uit de nalatenschap in het verslagjaar verwerkt. Bij ontvangst van de akte van verdeling of de rekening en verantwoording na balansdatum vindt vermelding plaats in de toelichting (bij de 'niet in de balans opgenomen activa'). Indien wordt gekozen voor de alternatieve verwerkingswijze dient de organisatie de baten uit alle nalatenschappen op deze wijze te verwerken.

Bij beide verwerkingswijzen wordt een voorschot dat wordt ontvangen voordat de omvang van de nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld, dan wel de akte van verdeling of de rekening en verantwoording is ontvangen, verwerkt als een bate uit nalatenschap in het verslagjaar waarin het voorschot wordt ontvangen. Hoewel deze uitbetalingen formeel voorlopig zijn, worden in de praktijk zelden voorschotten uitbetaald die later alsnog worden teruggevorderd door de executeur.

Het is van belang dat een eenmaal gekozen verwerkingswijze consistent wordt toegepast en dat de gekozen verwerkingswijze in de toelichting wordt uiteengezet (alinea C1.312a).

Tot slot is in een overgangsbepaling in alinea C1.501 opgenomen dat de overgang naar een andere verwerkingswijze van baten uit nalatenschappen wordt aangemerkt als een stelselwijziging die wordt verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk A3.1 'Stelselwijzigingen'.

Redactionele wijzigingen

Onder meer op grond van ontvangen commentaar zijn in diverse alinea's in deze Rjk-bundel redactionele wijzigingen doorgevoerd.

Commentaar

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze editie Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen. Deze reacties en commentaren ziet de RJ graag uiterlijk **1 december 2021** – bij voorkeur per e-mail via secretariaat@rjnet.nl – tegemoet. Voor overige reacties en commentaren geldt geen uiterste inzendtermijn.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen door de RJ. Deze worden door de RJ als openbare informatie behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Contactgegevens secretariaat:
Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
telefoon: +31 (0)20-3010391
e-mail: secretariaat@rjnet.nl
website: www.rjnet.nl