

RJ-Uiting 2019-15: ‘Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten’

Inleiding

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 recent effectief geworden 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 heeft de RJ besloten tot het voorstellen van specifieke wijzigingen in de huidige richtlijnen voor opbrengstverantwoording en deze richtlijnen aan te vullen met nadere uitleg en voorbeelden.

Op deze basis heeft de RJ nu ontwerprichtlijnen opgesteld voor de verslaggeving van opbrengsten (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 RJ heeft er bewust voor gekozen zoveel als mogelijk de bestaande richtlijnen in stand te houden en deze aan te vullen met meer specifieke guidance en voorbeelden. Deze benadering maakt het inzichtelijk wat de precieze wijzigingen ten opzichte van de huidige richtlijnen zijn. Om de implementatie van de wijzigingen die mogelijk voortkomen uit de aangepaste guidance te vereenvoudigen, stelt de RJ voor toe te staan dat de wijzigingen die toezien op verwerking van opbrengsten alleen hoeven te worden toegepast op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na de voorgestelde ingangsdatum of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing (prospectief).

De RJ benadrukt dat bij de interpretatie van de voorgestelde ontwerprichtlijnen 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 in de ontwerprichtlijnen (zie onder andere alinea 101a van RJ 270).

De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

De RJ is tevens voornemens een outreach-bijeenkomst over deze ontwerprichtlijnen te organiseren. Tijdens deze bijeenkomst zal de RJ een nadere toelichting geven op de ontwerprichtlijnen. Hiermee beoogt de RJ feedback van gebruikers, verschaffers en controleurs van jaarrekeningen te verkrijgen.

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

RJ-bundel

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

De huidige richtlijnen vereisen reeds dat in bepaalde gevallen de criteria voor de verwerking van opbrengsten worden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten van een transactie (aangeduid als prestatieverplichtingen), teneinde de economische realiteit weer te geven. Deze bepaling is algemeen van aard. De RJ constateert dat in de praktijk verschillend met deze alinea wordt omgegaan en stelt derhalve voor nadere richtlijnen op te nemen voor het identificeren van prestatieverplichtingen. Met de ontwerprichtlijnen voor het identificeren van afzonderlijk te verwerken componenten beoogt de RJ de verslaggeving van overeenkomsten met afzonderlijk te identificeren prestatieverplichtingen meer in lijn te brengen met de economische realiteit.

Garanties

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

De huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van garanties. In de ontwerprichtlijnen is 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.

Variabele vergoedingen

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

De huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. De RJ stelt voor dat de

omvang van een te verwerken variabele vergoeding dient te worden bepaald door een beste schatting te maken. De rechtspersoon dient hierbij een redelijke mate van voorzichtigheid toe te passen. Hiermee beoogt de RJ te voorkomen dat opbrengsten worden verantwoord die later weer moeten worden teruggenomen.

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

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

De huidige richtlijnen bevatten 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 ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld dat deze toerekening naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen dient te geschieden. 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

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

In de huidige richtlijnen wordt alleen ingegaan op de situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon. In de ontwerprichtlijnen wordt nu ook ingegaan op door de rechtspersoon ontvangen voorfinanciering. Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, dient de transactieprijs aan te worden gepast voor de effecten van de tijds waarde 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)

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

De huidige richtlijnen bevatten indicatoren om vast te stellen of de rechtspersoon voor eigen rekening (als principaal) bedragen ontvangt of voor derden (als agent). In de ontwerprichtlijnen is toegevoegd dat 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 (ontwerpalinea's 123 tot en met 126 van hoofdstuk 270)

De huidige richtlijnen bepalen dat royalty's volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst dienen te worden verwerkt. Gegeven de algemene aard van deze bepaling stelt de RJ voor nadere richtlijnen op te nemen voor de verwerking van opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld 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 toezegging eruit bestaat:

- a. een recht te verlenen om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dit bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. Dat betekent dat de

rechtspersoon geen kosten hoeft te maken 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 dit tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de rechtspersoon kosten zal maken 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 ontwerprichtlijnen opgenomen dat in geval van opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik opbrengsten pas dienen te worden verwerkt wanneer de verkoop door de afnemer plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt.

Wijzigingen van overeenkomsten

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

De huidige richtlijnen bevatten geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten. De RJ stelt in de ontwerprichtlijnen voor hoe dergelijke wijzigingen dienen te worden verwerkt. De ontwerprichtlijnen 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

(ontwerpalinea 108 van hoofdstuk 270)

In de huidige richtlijnen is opgenomen dat de te verwerken opbrengst wordt bepaald na aftrek van eventuele bij verkoop verleende kortingen of omzetbonussen. Niet is bepaald in welke situaties een aan afnemers van goederen en diensten verstrekte vergoeding als een vermindering van de opbrengsten dient te worden verwerkt. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld dat dergelijke vergoedingen in mindering dienen te 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
(ontwerpalinea 109a van hoofdstuk 270)*

De huidige richtlijnen bevatten reeds specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld dat de huidige richtlijnen inzake loyaliteitsprogramma's van toepassing zijn op alle aan afnemers verstrekte opties om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen. Als gevolg wordt voor alle aan afnemers verstrekte opties om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen, beoordeeld of er sprake is van een afzonderlijke prestatieverplichting.

*Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst
(ontwerpalinea 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 huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen met betrekking tot de verwerking van dergelijke niet-terugbetaalbare vergoedingen. In de ontwerprichtlijnen is 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. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld 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
(ontwerpalinea 128 van hoofdstuk 270)*

In de huidige richtlijnen zijn geen bepalingen opgenomen over de wijze waarop de rechtspersoon opbrengsten verwerkt wanneer afnemers hun rechten niet uitoefenen. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld dat indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst dient 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.

*Retouren
(ontwerpalinea 112 van hoofdstuk 270)*

De huidige richtlijnen bevatten 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 ontwerprichtlijnen zijn voor dit onderwerp specifieke bepalingen opgenomen. De RJ stelt voor dat de rechtspersoon de hoogte van de vergoeding waarop hij verwacht recht te zullen hebben bepaalt op basis van de ontwerprichtlijnen voor variabele

vergoedingen. Voor bedragen waarop de rechtspersoon niet verwacht recht te zullen hebben, dient de rechtspersoon een terugbetalingsverplichting te verwerken. 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 dalingen in waarde van geretourneerde goederen).

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

Onder de huidige richtlijnen worden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid. De RJ stelt voor om niet langer toe te staan dat projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ verwacht dat door dit voorstel een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve benadrukken wij dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten zoals weergegeven in hoofdstuk 221. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 220.

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

De huidige richtlijnen bieden 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, dient het netto-bedrag te worden verwerkt als een actief; en
- een creditstand vertoont, dient het netto-bedrag te worden verwerkt als een verplichting.

*Toelichting
(ontwerpalinea 601 van hoofdstuk 270)*

In de huidige richtlijnen zijn vereisten opgenomen ten aanzien van het toelichten van opbrengsten. In de ontwerprichtlijnen wordt voorgesteld dat voortaan de toelichting van opbrengsten per belangrijke prestatieverplichting dient plaats te vinden naast de vermelding van de aard van deze prestatieverplichtingen. Daarnaast wordt voorgesteld dat het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst toegelicht dient te worden.

Overgangsbepalingen

(ontwerpalinea's 701 en 702 van hoofdstuk 270 en ontwerpalinea'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 stelt de RJ als alternatief voor rechtspersonen toe te staan 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 dan 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

De RJ stelt tevens voor 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 dient te worden op welke wijze de overgang is verwerkt.

RJk-bundel

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

In de huidige paragraaf B5.3 Onderhanden projecten is 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. Voorgesteld wordt om deze bepaling ook in hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening op te nemen.

Variabele vergoedingen

(ontwerpalinea 103 van hoofdstuk B13 en ontwerpalinea 306 van paragraaf B5.3)

De huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. De RJ stelt voor dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdende met een redelijke mate van voorzichtigheid. Hiermee beoogt de RJ te voorkomen dat opbrengsten worden verantwoord die later weer moeten worden teruggenomen.

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

Onder de huidige richtlijnen worden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid. De RJ stelt voor om niet langer toe te staan dat gerealiseerde projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ verwacht dat door dit voorstel een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve benadrukken wij dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten 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
(ontwerpelinea 323 van paragraaf B5.3)*

De huidige richtlijnen bieden 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.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 31 maart 2020 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Amsterdam, 12 november 2019

Bijlage bij RJ-Uiting 2019-15

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerprichtlijnen	Ontwerp- 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 dienen te 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 dient te worden bepaald door een beste schatting te maken rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid.	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 dient aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen te worden toegerekend naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen.	270.109c 221.112
<i>Belangrijke financieringscomponent</i>	Bevat slechts bepalingen voor situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon.	Ook in geval van belangrijke voorfinanciering verstrekt door een afnemer aan de rechtspersoon dient de door de rechtspersoon te verwerken opbrengst te worden 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	270.105b 221.114

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerprichtlijnen	Ontwerp- alinea's
		toegevoegd als indicator voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.	
<i>Opbrengsten uit licenties</i>	Royalty's dienen te worden verwerkt volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst.	<ul style="list-style-type: none"> - De aard van een licentie is bepalend voor de verwerking van de opbrengsten waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen: 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 prestatieverplichting wordt op dat moment vervuld); 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 prestatieverplichting wordt gedurende de duur van de licentie vervuld). 	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 toevloeien.	Opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom op basis van verkopen of gebruik dienen te worden verwerkt op het moment dat de verkoop plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt.	270.126
<i>Wijzigingen van overeenkomsten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen hoe een wijziging van een overeenkomst dient te worden 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 dient als een vermindering van de opbrengsten te worden 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.	Bepaald dat de huidige richtlijnen inzake loyaliteitsprogramma's van toepassing zijn op alle aan afnemers verstrekte opties om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen.	270.109a
<i>Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen dat een dergelijke vergoeding als opbrengst dient te worden verwerkt als de verwachte toekomstige goederen of diensten waarop die vergoeding betrekking heeft, worden geleverd.	270.127

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerprichtlijnen	Ontwerp- alinea's
<i>Niet door afnemers uitgeoefende rechten</i>	Geen specifieke bepalingen.	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 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 ontwerprichtlijnen 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, dient het netto-bedrag te worden verwerkt als een actief; en - een creditstand vertoont, dient het netto-bedrag te worden verwerkt als een verplichting.	221.409
<i>Toelichting</i>	Bestaande bepalingen inzake toe te lichten informatie.	De bestaande toelichting van opbrengsten dient per belangrijke prestatieverplichtingen plaats te vinden. Daarnaast dient de aard van belangrijke prestatieverplichtingen te worden vermeld. Het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst dient te worden toegelicht.	270.601

Voorgestelde wijzigingen in RJk-bundel

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerprichtlijnen	Ontwerp- alinea's
<i>Afzonderlijk te identificeren componenten</i>	In de huidige paragraaf B5.3 Onderhanden projecten is 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, is niet opgenomen in B13 Winst-en-verliesrekening.	In hoofdstuk B13 is een vergelijkbare bepaling opgenomen.	B13.101b
<i>Variabele vergoedingen</i>	Geen specifieke bepalingen.	De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid.	B13.103 B5.306
<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

221 ONDERHANDEN PROJECTEN

Deze Richtlijn 221 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn 221 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

221.0 Definities

Aanneemcontract: een overeenkomst waarbij de uitvoering van een onderhanden project geschiedt tegen een vaste prijs, soms met prijsclausules.

Aanneemcontracten kunnen worden onderscheiden in:

- contracten met een vaste prijs voor het gehele project;
- contracten met een vaste prijs voor gepresteerde eenheden binnen het gehele project.

Onderhanden project (in opdracht van derden): een project dat is overeengekomen met een derde, voor de constructie van een actief of combinatie van activa waarbij de uitvoering zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode.

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

- a. een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn; of
- b. een reeks van te onderscheiden diensten die grotendeels hetzelfde zijn.

Projectkosten: kosten die toerekenbaar zijn aan een onderhanden project op basis van de projectactiviteiten van de rechtspersoon of op basis van contractuele bepalingen.

Projectontwikkeling: in het algemeen is projectontwikkeling de ontwikkeling en constructie van een actief of activa die zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode.

Projectopbrengsten: opbrengsten die voortvloeien uit en direct toerekenbaar zijn aan een onderhanden project.

Publiek-private concessieovereenkomst: een overeenkomst tussen de rechtspersoon (concessienemer) en de overheid (de concessiegever), waarbij de rechtspersoon een openbare dienst verleent door middel van een infrastructuur nadat hij deze heeft gebouwd of verbeterd, en waarbij de overheid bepaalt welke diensten met de infrastructuur moeten worden verricht, aan wie de diensten worden verleend en tegen welke prijs.

Regiecontract: een overeenkomst waarbij de uitvoering van een onderhanden project geschiedt op basis van een vergoeding voor alle of van op bepaalde wijze gedefinieerde kosten, vermeerderd met een bepaald percentage of met een vast bedrag.

221.1 Inleiding

Doel

101 Dit hoofdstuk beschrijft de verwerking en waardering, de presentatie en de toelichting van opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden (hierna aangeduid als ‘onderhanden projecten’). Door de aard van de activiteiten van onderhanden projecten, vallen de datum waarop het project van start gaat en de datum waarop het project wordt voltooid, gewoonlijk in verschillende verslagperiodes. Voorbeelden van onderhanden projecten zijn de constructie van één enkel actief, zoals een brug, gebouw, dam, pijpleiding, weg, schip, tunnel of maatwerksoftware. Onderhanden projecten kunnen ook betrekking hebben op de constructie van activa die nauw met elkaar samenhangen of onderling afhankelijk zijn qua ontwerp, technologie en functie, of hun uiteindelijke doel of gebruik. Voorbeelden van dergelijke projecten zijn de bouw van complexe installaties (zoals raffinaderijen), apparatuur en systemen. In dit hoofdstuk omvatten onderhanden projecten ook:

- overeenkomsten voor het verrichten van diensten die direct verband houden met de constructie van het actief, bijvoorbeeld overeenkomsten voor de diensten van projectmanagers of architecten;
- overeenkomsten voor de afbraak en reconstructie van activa, of voor herstel van de oorspronkelijke omgeving na de afbraak van activa; en
- overeenkomsten voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij de activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de rechtspersoon creëren.

Toepassingsgebied

102 Dit hoofdstuk is van toepassing op onderhanden projecten die voldoen aan de definities zoals opgenomen in paragraaf 0 en aan de begripsbepaling in alinea 107 tot en met 109.

De bepalingen in dit hoofdstuk in de paragrafen 2 en 3 zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten.

De opbrengsten worden, afhankelijk van het voldoen aan de voorwaarden voor de verwerking van opbrengsten naar rato van verrichte werkzaamheden, verwerkt in de periode dat de dienstverlening plaatsvindt (hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening, alinea 116).

In dit hoofdstuk wordt onder projectontwikkeling verstaan de ontwikkeling en constructie van activa die zich gewoonlijk uitstrekken over meer dan een verslagperiode. Indien en voor zover voor de daaruit voortvloeiende activa vóór of tijdens de ontwikkeling of constructie een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten worden de opbrengsten en kosten inzake deze activa verwerkt in overeenstemming met de bepalingen over onderhanden projecten in dit hoofdstuk.

102a Het is rechtspersonen toegestaan IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toe te passen 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, 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 de verkoop van goederen en het verlenen van diensten in plaats van hoofdstuk 270, paragraaf 1 De verwerking van opbrengsten.

103 Dit hoofdstuk is niet van toepassing op voorraden. Artikel 2:369 BW bepaalt dat onderhanden werk wordt opgenomen onder de voorraden. Onderhanden werk onder voorraden volgens artikel 2:369 BW omvat niet onderhanden projecten zoals weergegeven in dit hoofdstuk.

Wettelijke bepalingen

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

- artikel 2:363 lid 1 en 2 BW;
- artikel 2:375 lid 1 BW;
- artikel 2:388 lid 2 BW; en
- artikel 7 lid 2 van het Besluit modellen jaarrekening.

105-106 (vervallen)

Begripsbepaling

107 Onderhanden projecten kunnen op verschillende manieren worden overeengekomen. Naar de aard van de overeenkomsten zijn onderhanden projecten te onderscheiden in twee contractvormen, te weten aanneemcontracten en regiecontracten.

Onderhanden projecten kunnen kenmerken van beide contractvormen in zich hebben, bijvoorbeeld in geval van een regiecontract met een overeengekomen maximumprijs. Alle voorwaarden van alinea 302 en 303 worden in overweging genomen voor de verwerking van projectopbrengsten en projectkosten.

108 Projectontwikkeling betreft activiteiten inzake langetermijnprojecten, bijvoorbeeld voor de bouw van woningen, kantoren en winkelcentra. Bij woningbouw gaat het meestal om bouwplannen, geïnitieerd en te ontwikkelen door de rechtspersoon. Projectontwikkeling vindt in eerste aanleg niet plaats voor opdrachtgevers, aangezien projectontwikkeling door de rechtspersoon zelf wordt geïnitieerd. Bij deze projecten hebben potentiële afnemers de keuze uit op tekening beschikbare te ontwikkelen eenheden, bijvoorbeeld appartementen of woningen. Wijzigingen in de constructie of samenstelling van de te realiseren eenheden zijn meestal beperkt mogelijk. De aanvang van de constructie vindt veelal plaats indien en zodra een aanzienlijk deel van de te realiseren eenheden zijn gecontracteerd voor verkoop.

Naar aard, risico en uitvoering is projectontwikkeling gelijk te stellen aan onderhanden projecten, indien en voor zover (een) onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst(en) is (zijn) afgesloten met (een) afnemer(s) voor de uit projectontwikkeling voortvloeiende activa. In deze situatie vindt verwerking van de opbrengsten en kosten dan ook plaats in overeenstemming met de bepalingen over onderhanden projecten in dit hoofdstuk.

109 Een rechtspersoon kan binnen zijn groep de activiteiten uit hoofde van projectontwikkeling en de bouw hebben ondergebracht in afzonderlijke entiteiten. Voor de verwerking van transacties binnen een groep en met groepsmaatschappijen en/of deelnemingen wordt verwezen naar

hoofdstuk 217 Consolidatie en hoofdstuk 260 De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening.

Combineren van onderhanden projecten

110 De bepalingen in dit hoofdstuk worden gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst die kwalificeert als onderhanden project. In bepaalde gevallen is het echter noodzakelijk om dit hoofdstuk toe te passen op een groep van projecten, teneinde de economische realiteit van een groep van projecten weer te geven.

De criteria voor de verwerking van projectopbrengsten en projectkosten worden toegepast op het geheel van samenhangende projecten en overeenkomsten, indien deze projecten en 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 project, 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 106 tot en met 112, die de weergave van de economische realiteit van transacties behandelen.

111 De rechtspersoon bepaalt de economische aspecten voor projectontwikkeling per project veelal als één geheel en niet per eenheid en onderhandelt voor het gehele project met relevante (overheids)instellingen. Ook al vinden verkopen per eenheid aan verschillende afnemers plaats, het resultaat is afhankelijk van het project als geheel. Een belangrijk deel van de projectkosten zijn bijvoorbeeld de kosten die gemaakt worden voor het gehele project, zoals planningkosten, kosten voor gezamenlijke ruimten en infrastructuur.

Het identificeren van prestatieverplichtingen

Algemeen

112 De rechtspersoon dient vast te stellen of de te leveren prestaties al dan niet als afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen te worden verwerkt.

Voor het identificeren van prestatieverplichtingen en het toerekenen van de totale transactieprijs aan de prestatieverplichtingen zijn de alinea's 109 tot en met 109c van hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening van toepassing.

Garanties

113 Voor de verwerking van garanties wordt verwezen naar alinea 109b van hoofdstuk 270.

Het bepalen of ontvangen bedragen tot de opbrengsten behoren

114 De rechtspersoon dient transacties te beoordelen om te bepalen of en in hoeverre hij bedragen voor derden (als agent) of voor eigen rekening (als principaal) ontvangt. Bedragen die de rechtspersoon voor eigen rekening ontvangt, dienen als opbrengsten te worden verwerkt. Voor het beoordelen of de rechtspersoon bedragen voor derden of voor eigen rekening

ontvangt, zijn alinea 105a tot en met 105d van hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening van toepassing.

221.2 Uitwerking van projectopbrengsten en projectkosten

Projectopbrengsten

Algemeen

201 **De projectopbrengsten uit een project dienen te bestaan uit:**

- a. **de contractueel overeengekomen opbrengsten; en**
- b. **de opbrengsten op grond van meer- en minderwerk, claims en vergoedingen.**

202 **De rechtspersoon dient opbrengsten te verwerken voor het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor de geleverde prestaties.** Dit bedrag wordt in dit hoofdstuk aangeduid als 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.

Variabele vergoedingen

202a 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. Dergelijke vergoedingen worden in dit hoofdstuk aangeduid als variabele vergoedingen.

Om de transactieprijs te bepalen dient de rechtspersoon een beste schatting te maken van de omvang van een variabele vergoeding. De rechtspersoon dient hierbij een redelijke mate van voorzichtigheid toe te passen. Voorbeelden van variabele vergoedingen zijn bijkomende bedragen die aan de rechtspersoon worden vergoed indien bepaalde doelstellingen zijn behaald of overschreden.

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

Belangrijke financieringscomponenten

202b Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, dient de rechtspersoon de transactieprijs aan te passen voor de effecten van de tijdswaarde van geld. Dit kan zich voordoen als op grond van een overeenkomst de levering van de prestaties 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 de prestaties worden geleverd en het moment waarop de afnemer voor de prestaties betaalt maximaal één jaar is, mag hij de financieringscomponent in ieder geval als onbelangrijk aanmerken.

Vergoedingen aan afnemers

203 De rechtspersoon dient een te betalen vergoeding aan afnemers te verwerken als een vermindering van de transactieprijs en derhalve als een vermindering van de projectopbrengsten, 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.

Claims

204 Een claim is een bedrag dat de rechtspersoon van de opdrachtgever of een andere partij wil vorderen als vergoeding voor gemaakte kosten die niet zijn gespecificeerd in de overeenkomst. Een claim kan voortvloeien uit vertragingen die door de opdrachtgever zijn veroorzaakt, fouten in specificaties of ontwerp en betwist meer- en minderwerk. De inschatting van opbrengsten uit claims is vaak lang onzeker en de hoogte ervan hangt vaak af van onderhandelingen. Claims worden alleen opgenomen in projectopbrengsten indien het waarschijnlijk is dat de opdrachtgever de claim zal aanvaarden. **Als dat het geval is dient de rechtspersoon een beste schatting van de te verwerken opbrengst te maken. Hierbij dient de rechtspersoon een redelijke mate van voorzichtigheid toe te passen.**

Wijzigingen van overeenkomsten

205 Een wijziging van een overeenkomst kan nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen van de partijen bij een overeenkomst creëren of bestaande rechten en verplichtingen wijzigen. Dit kan schriftelijk of mondeling tot stand komen. Ook kan een wijziging impliciet uit de gebruikelijke

bedrijfspraktijken voortvloeien. Meer- en minderwerk zijn voorbeelden van een wijziging van een overeenkomst. Meer- en minderwerk zijn instructies van de opdrachtgever om de omvang van de werkzaamheden te wijzigen ten opzichte van de contractueel afgesproken uitvoering. Meer- en minderwerk kan leiden tot een toename of een afname van de projectopbrengsten. Voor het verwerken van wijzigingen van overeenkomsten zijn alinea's 129 en 130 van hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening van toepassing.

Projectkosten

206 **De projectkosten van een project dienen te bestaan uit:**

- a. de direct op het project betrekking hebbende kosten;**
- b. de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project; en**
- c. andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend.**

Voorts kunnen in projectkosten worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend.

207 Projectkosten omvatten de toerekenbare kosten vanaf de datum waarop het project wordt verkregen tot de uiteindelijke voltooiing van het project. Kosten die rechtstreeks verband houden met een project en die worden gemaakt bij het verkrijgen van de overeenkomst maken deel uit van de projectkosten 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 opgenomen in de projectkosten als het project in een daaropvolgende periode wordt verkregen.

208 Kosten die direct op het project betrekking hebben, kunnen onder meer omvatten:

- a. personeelskosten voor werknemers direct werkzaam aan het project, inclusief kosten voor toezicht;
- b. kosten van constructiematerialen;
- c. kosten van (inbreng van) grond en terreinen;
- d. afschrijving van installaties en uitrusting die bij de uitvoering van het project worden gebruikt;
- e. kosten voor het transport van installaties, uitrusting en materialen naar en van het terrein;
- f. kosten voor de huur van installaties en uitrusting;
- g. kosten van ontwerp en technische assistentie die rechtstreeks verband houden met het project;
- h. de geschatte kosten van herstellings- en garantiewerken, inclusief verwachte garantiekosten; en
- i. claims van derden.

209 Incidentele baten die door de rechtspersoon worden gerealiseerd en die geen onderdeel zijn van de projectopbrengsten worden in mindering gebracht op de projectkosten. Voorbeelden zijn

baten uit de verkoop van restmateriaal en een boekwinst bij verkoop van installaties en uitrusting aan het einde van het project.

210 Kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project, kunnen onder meer omvatten:

- a. verzekeringskosten;
- b. kosten van ontwerp en technische assistentie die geen rechtstreeks verband houden met een specifiek project; en
- c. overheadkosten van projectactiviteiten.

Het opnemen van een redelijk deel van indirecte of algemene kosten (de zogenaamde 'AK') in projectkosten is mogelijk indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten. Veelal zullen deze kosten via een opslag toegerekend worden aan individuele projecten.

211 Dergelijke toerekenbare kosten met soortgelijke kenmerken worden systematisch en op consistente wijze toegerekend aan onderhanden projecten. De toerekening vindt plaats op basis van het normale niveau van de projectactiviteiten. Het normale niveau van projectactiviteiten is de gemiddelde activiteit die onder normale omstandigheden naar verwachting plaatsvindt over een aantal perioden of seizoenen, rekening houdend met verlies van capaciteit als gevolg van planmatig onderhoud. Overheadkosten van projectactiviteiten betreffen onder meer kosten voor voorbereiding en verwerking van de project- en salarisadministratie.

Voor het mogelijk toerekenen van rente aan projectkosten wordt verwezen naar hoofdstuk 273 Rentelasten.

212 Andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend, zijn beheerskosten en ontwikkelingskosten waarvoor de vergoeding in de voorwaarden van de overeenkomst is overeengekomen.

213 De volgende kosten worden niet als projectkosten aangemerkt indien ze niet toewijsbaar zijn aan projecten of toegewezen kunnen worden aan projectactiviteiten:

- a. algemene beheerskosten;
- b. verkoopkosten;
- c. onderzoeks- en ontwikkelingskosten waarvoor geen vergoeding is overeengekomen; en
- d. kosten van afschrijving van installaties en uitrusting die niet worden aangewend voor het project of voor projectactiviteiten.

221.3 Verwerking van projectopbrengsten en projectkosten

Algemeen

301 Indien het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, dienen de projectopbrengsten en projectkosten uit hoofde van het onderhanden project te worden verwerkt als opbrengsten en kosten in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum.

Verwachte verliezen op het onderhanden project dienen in overeenstemming met alinea 323 onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last te worden verwerkt.

302 **Met betrekking tot een aanneemcontract dient aan de volgende voorwaarden te worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:**

- a. de totale projectopbrengsten kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald;**
- b. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien;**
- c. zowel de vereiste projectkosten om het onderhanden project af te maken als de mate waarin het onderhanden project per balansdatum is voltooid, kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald; en**
- d. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten zijn duidelijk te onderscheiden en op betrouwbare wijze te bepalen, zodat de werkelijk bestede kosten vergeleken kunnen worden met de voorcalculatie of eerdere schattingen.**

303 **Met betrekking tot een regiecontract dient aan de volgende voorwaarden te worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:**

- a. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien; en**
- b. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten, al dan niet verrekenbaar op basis van de overeenkomst, zijn duidelijk en op betrouwbare wijze te bepalen.**

304 De methode van verwerking van opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties wordt ook wel de ‘percentage of completion’-methode genoemd. De projectopbrengsten en projectkosten worden hierbij zodanig aan de periode toegerekend dat de opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt. Deze methode geeft inzicht in de omvang van de verrichte prestaties en de financiële gevolgen ervan tijdens een periode.

305 De methode van verwerking van opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties leidt tot verwerking van projectopbrengsten in de winst-en-verliesrekening in de perioden waarin het werk wordt uitgevoerd. Projectkosten worden gewoonlijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt in de periode waarin het project waarmee ze verband houden is uitgevoerd. Indien voor een onderhanden project wordt verwacht dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, wordt het saldo onmiddellijk verwerkt in overeenstemming met alinea 323.

306 Het resultaat van een onderhanden project kan alleen op betrouwbare wijze worden ingeschat als het waarschijnlijk is dat de economische voordelen die aan het project zijn verbonden, naar de rechtspersoon zullen toevloeien.

Indien het echter vervolgens onzeker is geworden of een eerder in de winst-en-verliesrekening verwerkte projectopbrengst inbaar is, wordt het niet-inbare bedrag of het bedrag waarover onzekerheid is ontstaan als last in de winst-en-verliesrekening verwerkt en niet als een wijziging van eerder verwerkte projectopbrengsten.

307 Een rechtspersoon is in principe in staat om betrouwbare schattingen te maken indien in de overeenkomst de volgende aspecten zijn opgenomen:

- a. de afdwingbare rechten van elke partij met betrekking tot de te verlenen diensten, waaronder het te bouwen actief;
- b. de vergoeding voor de prestaties; en
- c. de wijze waarop vergoeding zal plaatsvinden en de betalingsvoorwaarden.

308 De rechtspersoon beoordeelt de schattingen van projectopbrengsten en -kosten naarmate het project vordert en herziet de bedragen waar nodig. Herzieningen van schattingen hoeven niet te betekenen dat het resultaat van het project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat.

309 De mate waarin prestaties van een onderhanden project zijn verricht, kan op verschillende wijzen worden bepaald. De rechtspersoon kiest die methode waarmee op betrouwbare wijze de mate waarin het onderhanden project is gerealiseerd, kan worden bepaald. Afhankelijk van de aard van het project kan dit plaatsvinden op basis van:

- a. de tot de balansdatum gemaakte projectkosten in verhouding tot de geschatte totale projectkosten;
- b. inspectie van het uitgevoerde deel van het project; of
- c. de voltooiing van een fysiek onderscheidbaar projectonderdeel.

310 Bovenstaande methoden kunnen worden toegepast door opmetingen van gereedgekomen projectdelen, door het gereedkomen van een fysiek onderscheidbaar projectdeel, door indicatoren genoemd in de overeenkomst (fase A, fase B etc.), door het aantal bestede metingen of een combinatie van methoden, en dergelijke.

Soms zijn er in de overeenkomst expliciet formele meetmomenten opgenomen, bijvoorbeeld gebaseerd op de hiervoor genoemde indicatoren, waarbij de opdrachtgever het projectdeel tot dat moment accepteert. De rechtspersoon heeft over de aan het meetmoment voorafgaande fase van het project dan nagenoeg geen risico meer. Indien zulke formele meetmomenten ontbreken heeft de rechtspersoon de verantwoordelijkheid voor de verrichte werkzaamheden over het gehele project tot het moment dat het gehele project is voltooid. Dit houdt echter niet in dat verantwoording van opbrengsten en kosten in de winst-en-verliesrekening niet mogelijk zou zijn, derhalve zijn alinea 302 en 303 nog steeds van toepassing.

311 Betalingen naar rato van de voortgang van het project en vooruitbetalingen of (betalingen op) gedeclareerde termijnen van opdrachtgevers behoeven niet representatief te zijn voor de mate waarin de prestaties zijn verricht.

312 Uitgaven die verband houden met projectkosten die na de balansdatum tot te verrichten prestaties leiden, dienen als activa te worden verwerkt indien het waarschijnlijk is dat ze in een volgende periode zullen leiden tot opbrengsten.

Dergelijke geactiveerde uitgaven vertegenwoordigen een uiteindelijk op de opdrachtgever te verhalen bedrag of via verkoop terug te verdienen bedrag en worden vaak verwerkt als voorraden.

Dergelijke geactiveerde uitgaven kunnen voortkomen uit kosten inzake projectontwikkeling (zie alinea 321).

313 Indien de mate waarin prestaties zijn verricht wordt bepaald naar rato van de projectkosten die tot op dat moment zijn gemaakt (alinea 309, onder a), worden alleen die projectkosten in de winst-en-verliesrekening verwerkt die de verrichte prestaties weergeven. Projectkosten die (nog) niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening, zijn bijvoorbeeld:

- a. uitgaven die verband houden met nog te verrichten projectprestaties, zoals de kosten van geleverde materialen die nog niet zijn geïnstalleerd, gebruikt of toegepast in het onderhanden project, tenzij de materialen specifiek voor dat project zijn vervaardigd; en
- b. vooruitbetalingen voor uitbesteed werk, waaronder het werk van onderaannemers.

Bovenstaande uitgaven en vooruitbetalingen worden, gezien hun aard, veelal verwerkt in de voorraden (zie hoofdstuk 220 Voorraden).

314 Als het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat dienen:

- a. **de opbrengsten alleen te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening tot het bedrag van de gemaakte projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald; en**
- b. **de projectkosten te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze zijn gemaakt.**

Verwachte verliezen op het onderhanden project dienen in overeenstemming met alinea 323 onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last te worden verwerkt.

315 In de eerste fasen van een onderhanden project is het mogelijk dat het resultaat van het onderhanden project niet altijd op betrouwbare wijze kan worden ingeschat. Meestal is het wel waarschijnlijk dat de rechtspersoon de reeds gemaakte projectkosten kan realiseren. In dit geval worden slechts opbrengsten verwerkt in de winst-en-verliesrekening tot het bedrag van de projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald op de opdrachtgever. Indien het resultaat van het onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, wordt geen winst toegerekend.

Ook indien het resultaat van een onderhanden project tijdens de uitvoering (nog) niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat kan blijken dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten overschrijden. De verwachte verliezen worden alsdan in overeenstemming met alinea 323 onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt.

316 Indien sprake is van een stroom van projecten is het om praktische redenen toegestaan om de verantwoording van projectopbrengsten en projectkosten te verantwoorden volgens alinea 314 en 315, ook al zijn de resultaten op de projecten op betrouwbare wijze vast te stellen. Deze verwerking is mogelijk indien:

- a. de looptijden van projecten overwegend korter zijn dan 12 maanden; of
- b. sprake is van een gelijkmatige stroom van projecten van stabiele omvang; en waarvan de gereedkoming een patroon van regelmatige spreiding vertoont.

Het verantwoorden van opbrengsten tot het bedrag van de gemaakte projectkosten gedurende de looptijd van het project is alleen toegestaan indien dit geen materiële invloed heeft op het vermogen en het resultaat van de rechtspersoon.

317 Indien er geen onzekerheden meer bestaan ten aanzien van het op betrouwbare wijze kunnen inschatten van het resultaat van een onderhanden project, dienen de projectopbrengsten en projectkosten die verband houden met het onderhanden project te worden verwerkt in overeenstemming met alinea 301 in plaats van alinea 314.

Dit betekent dat de cumulatieve projectopbrengsten en projectkosten worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening op basis van de mate van verrichte prestaties op het moment van het niet meer bestaan van onzekerheden.

318 Indien de rechtspersoon verplichtingen heeft na het gereedkomen van een project, waaronder garantieverplichtingen die niet als een afzonderlijke prestatieverplichting zijn verwerkt, stelt de rechtspersoon vast of een voorziening dient te worden opgenomen in overeenstemming met hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.

Projectontwikkeling

319 Activiteiten inzake projectontwikkeling worden geïnitieerd door de rechtspersoon, waarbij projecten worden ontworpen voor de ontwikkeling van activa, zoals woningen, kantoren of winkelcentra. De uitvoering zal veelal niet aanvangen voordat de rechtspersoon zich heeft verzekerd van de verkoop van (een aanzienlijk deel van) de te realiseren activa. Afnemers hebben zich hierbij contractueel verbonden voor de verkrijging van eenheden uit de projectontwikkeling (bijvoorbeeld een appartement of een woning).

320 Indien en voor zover voor eenheden van het project voor of tijdens de constructie een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten, dient voor deze eenheden het toe te rekenen deel van opbrengsten en kosten te worden aangemerkt als projectopbrengsten en -kosten en dienen de projectopbrengsten en -kosten naar rato van de verrichte prestaties te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening in overeenstemming met alinea 301 en verder.

Het toe te rekenen deel van projectontwikkeling dat naar rato van de verrichte prestaties wordt verwerkt in de winst-en-verliesrekening dient te worden gebaseerd op het totaal van de verwachte toe te rekenen opbrengsten en kosten van deze eenheden.

321 Indien en voor zover voor eenheden van het project geen onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten, worden de kosten samenhangend met deze eenheden geactiveerd. De te activeren kosten representeren het toe te rekenen deel van de totale projectkosten die zijn gemaakt en verband houden met toekomstige prestaties die in volgende perioden zullen worden verricht. De verwerking en waardering van dergelijke activa vindt plaats volgens hoofdstuk 220 Voorraden.

322 Zodra tijdens de uitvoering van het project voor aanvullende eenheden een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst wordt afgesloten, worden de geactiveerde kosten toewijsbaar aan deze eenheden eveneens aangemerkt als projectkosten en verwerkt in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties.

Verwerking van verliezen op onderhanden projecten

323 **Indien het waarschijnlijk is dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, dienen de verwachte verliezen onmiddellijk als onderdeel van de kosten in de winst-en-verliesrekening te worden verwerkt.**

324 **Het bedrag van een dergelijk verlies dient te worden bepaald ongeacht:**

- a. **de vraag of het project al dan niet is aangevangen;**
- b. **het stadium van realisatie van het project; of**
- c. **het bedrag aan winst dat wordt verwacht op andere, niet gerelateerde projecten.**

Wijzigingen in schattingen

325 De methode van het verwerken van projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties wordt cumulatief toegepast in elke opvolgende periode, gebruikmakend van de actuele schattingen van projectopbrengsten en -kosten. Schattingswijzigingen met betrekking tot projectopbrengsten of -kosten, of met betrekking tot het resultaat van een project worden verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk 145 Schattingswijzigingen. De gewijzigde schattingen worden gebruikt voor de bepaling van de in de winst-en-verliesrekening te verwerken opbrengsten en kosten in de periode waarin de schatting is gewijzigd en in daaropvolgende perioden.

221.4 Presentatie en toelichting

Presentatie in de winst-en-verliesrekening

Projectopbrengsten

401 **De rechtspersoon dient de projectopbrengsten als onderdeel van de netto-omzet in de winst-en-verliesrekening te presenteren.**

Projectkosten

402 (vervallen)

403 Bij toepassing van het categoriale model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de aard van de kosten.

404 (vervallen)

405 Bij toepassing van het functionele model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de functie van de kosten. Gewoonlijk worden de projectkosten aangemerkt als kostprijs van de omzet.

Presentatie in de balans

Onderhanden projecten

406 Onderhanden projecten worden in een afzonderlijk post in de balans gepresenteerd. Op grond van artikel 7 lid 2 van het Besluit modellen jaarrekening mag een post worden ingevoegd voor zover de inhoud niet wordt gedekt door andere posten in de balans.

407 De post onderhanden projecten bestaat uit, indien van toepassing, het saldo van gerealiseerde projectopbrengsten, verwerkte verliezen en reeds gedeclareerde termijnen. De post onderhanden projecten representeert een bedrag te vorderen van de opdrachtgever (indien actief), of een bedrag verschuldigd aan de opdrachtgever (indien verplichting) voor nog te verrichten werkzaamheden of een vooruitontvangen bedrag.

Onderhanden projecten maken geen onderdeel uit van voorraden in de balans. Voorraden worden verwerkt in de balans als actief, waarna verwerking in de winst-en-verliesrekening en verantwoording van de winst pas plaatsvindt bij verkoop als gevolg van levering. Onderhanden projecten in de balans presenteren de opbrengstwaarde van reeds verrichte prestaties gedurende de uitvoering van het project die reeds zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

408 Aangezien projectopbrengsten en projectkosten in de winst-en-verliesrekening zijn verwerkt naar rato van de voortgang van het project, kan het bepaalde saldo voor onderhanden projecten niet worden gepresenteerd als voorraden. Artikel 2:388 lid 2 BW staat niet toe dat toegerekende winst op onderhanden projecten onderdeel uitmaakt van de vervaardigingsprijs voor de waardering van voorraden.

409 **De rechtspersoon dient een onderhanden project in de balans te presenteren als een gesaldeerde post van de per project gerealiseerde projectopbrengsten, verminderd met verwerkte verliezen en gedeclareerde termijnen.** In overeenstemming met alinea 113 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens worden gedeclareerde termijnen pas in de balans opgenomen vanaf het moment dat de rechtspersoon of de afnemer op de balansdatum heeft gepresteerd.

Het saldo van het onderhanden project kan per balansdatum een debetstand of een creditstand zijn, afhankelijk van de mate van de gerealiseerde projectopbrengsten, verwerkte verliezen en de reeds gedeclareerde termijnen.

Indien het saldo van het onderhanden project een:

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

Het onderhanden project wordt afzonderlijk in de balans onder vlottende activa gepresenteerd tussen voorraden en vorderingen indien het een debetstand vertoont. Het onderhanden project wordt afzonderlijk in de balans onder de kortlopende schulden gepresenteerd indien het een creditstand vertoont. Deze wijze van presenteren is in overeenstemming met de bepalingen van alinea 305 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens.

410 (vervallen)

411 Uitgaven voor projectkosten die zijn gedaan voor nog niet verrichte prestaties (zie alinea 312 en 321), worden gepresenteerd in de balans als actief, meestal als onderdeel van de voorraden (onderhanden werk of vooruitbetalingen op voorraden) of als overlopende activa. Indien deze geactiveerde uitgaven worden gepresenteerd als onderdeel van onderhanden projecten wordt het bedrag in de toelichting vermeld.

Verwerking van deze projectkosten in de winst-en-verliesrekening vindt plaats zodra de prestaties in het project worden geleverd en zijn gerealiseerd.

412 Indien een verlies op een onderhanden project wordt verwacht, wordt deze gepresenteerd als onderdeel van de onderhanden projecten in de balans (zie alinea 409). Dit geldt ook voor reeds vastgestelde verliezen op projecten waarvoor nog geen prestaties zijn verricht.

Andere activa gerelateerd aan onderhanden projecten

413 Indien projectkosten (nog) niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening, dienen de kosten in de balans als activa te worden gepresenteerd naar de aard van het project waarvoor ze worden verricht.

Op basis van de bepalingen in alinea 312 en 321 zullen (project)kosten nog niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Presentatie van deze kosten in de balans vindt plaats als onderhanden werk als onderdeel van de voorraden of als vooruitbetalingen op voorraden.

Toelichting

414 **In de jaarrekening dient het volgende te worden opgenomen:**

- a. **de opbrengsten uit onderhanden projecten die in de periode in de winst-en-verliesrekening zijn verantwoord;**
- b. **de gebruikte methode voor de verantwoording van projectopbrengsten in de winst-en-verliesrekening; en**
- c. **de gebruikte methode voor de bepaling van de mate van de verrichte prestaties bij de uitvoering van onderhanden projecten.**

415 **Ten aanzien van de onderhanden projecten per balansdatum dient te worden vermeld:**

- a. **het cumulatief totaal van tot dan toe verantwoorde projectopbrengsten en van de verwerkte verliezen;**
- b. **het totaal van de reeds gedeclareerde termijnen;**
- c. **in de situatie waarbij de rechtspersoon formeel in gebreke is gesteld, het totaal van de bedragen die door de opdrachtgevers zijn ingehouden op de gedeclareerde termijnen, zoals omschreven in alinea 416; en**
- d. **het bedrag inzake geactiveerde uitgaven voor nog niet verrichte prestaties indien en voor zover deze worden gepresenteerd als onderdeel van onderhanden projecten (zie alinea 411).**

416 Van door opdrachtgevers ingehouden bedragen is sprake als gedeclareerde termijnen niet worden betaald omdat (nog) niet is voldaan aan bepaalde contractuele voorwaarden dan wel dat tekortkomingen (nog) niet zijn opgelost.

417 (vervallen)

418 **Het totaal van de in de post onderhanden projecten begrepen geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst dient te worden toegelicht.**

221.5 Publiek-private concessieovereenkomsten

Inleiding

501 Deze paragraaf behandelt de verwerking van een publiek-private concessieovereenkomst in de jaarrekening van de concessienemer (de rechtspersoon). Daarbij verwerkt de rechtspersoon, afhankelijk van de tussen de rechtspersoon en de concessiegever gemaakte afspraken, de vergoeding van de concessiegever als financieel actief of als immaterieel actief. Verwerking als financieel actief wordt nader uitgewerkt in alinea 508 tot en met 510. Verwerking als immaterieel actief wordt nader uitgewerkt in alinea 511 tot en met 513.

Toepassingsgebied

502 Deze paragraaf is van toepassing op de dienstverlening van de rechtspersoon (de concessienemer) uit hoofde van een publiek-private concessieovereenkomst, waarbij zich het volgende voordoet:

- a. de concessiegever bepaalt de diensten die de rechtspersoon met behulp van de infrastructuur verleent, aan wie hij deze verleent en tegen welke prijs; en
- b. ofwel de concessiegever verkrijgt aan het einde van de overeenkomst zeggenschap over een significant overblijvend belang in de infrastructuur, ofwel de infrastructuur wordt gedurende de overeenkomst geheel verbruikt.

503 Deze paragraaf is niet van toepassing op de verwerking van een publiek-private concessieovereenkomst in de jaarrekening van de concessiegever.

Infrastructuur

504 In deze paragraaf wordt met infrastructuur bedoeld:

- a. de infrastructuur die de rechtspersoon bouwt voor de uitvoering van de concessieovereenkomst, dan wel van een derde verwerft; en
- b. bestaande infrastructuur waartoe de concessiegever de rechtspersoon toegang verleent voor uitvoering van de overeenkomst.

Voorbeelden van infrastructuur zijn wegen, bruggen, tunnels, gevangenissen, ziekenhuizen, luchthavens, faciliteiten voor waterdistributie en energievoorzienings- en telecommunicatienetwerken.

Verwerking en waardering

Vergoeding

505 De rechtspersoon dient de opbrengsten voor de door hem verleende bouw- of verbeterdiensten te verwerken en te waarderen in overeenstemming met de paragrafen 1 tot en met 4 van dit hoofdstuk en alinea 115 tot en met 122 van hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening.

506 De rechtspersoon dient de aard van de (van de concessiegever) te ontvangen vergoeding te bepalen op basis van de contractvoorwaarden en de relevante wettelijke bepalingen.

507 Indien de rechtspersoon bouw- of verbeterdiensten verleent, dient hij de te ontvangen vergoeding, tegen reële waarde op te nemen, als:

- a. een financieel actief (zie alinea 508), of**
- b. een immaterieel actief (zie alinea 511).**

De rechtspersoon verantwoordt omzet en resultaat tijdens de bouw- of verbeterdiensten, omdat voor deze dienstverlening een financieel of immaterieel actief wordt verkregen.

In de bijlage bij dit hoofdstuk zijn hiervan voorbeelden opgenomen.

Financieel actief

508 Voor zover de rechtspersoon als vergoeding voor de bouw- of verbeterdiensten het onvoorwaardelijke recht heeft om van (of op instructie van) de concessiegever geldmiddelen of een ander financieel actief te ontvangen, dient hij dit als financieel vast actief te verwerken.

Gewoonlijk is het recht op ontvangst in rechte afdwingbaar. Dit is het geval wanneer:

- a. sprake is van gespecificeerde of bepaalde bedragen, dan wel
- b. sprake is van een recht op ontvangst van het eventuele negatieve verschil tussen de van gebruikers van de openbare dienst ontvangen bedragen en de gespecificeerde of bepaalde bedragen.

Dit geldt ook als de betaling afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat de rechtspersoon ervoor moet zorgen dat de infrastructuur aan gespecificeerde kwaliteits- of efficiëntievereisten voldoet.

509 Op het financieel actief is hoofdstuk 290 Financiële instrumenten van toepassing.

510 Ingeval sprake is van een financieel vast actief dient de rechtspersoon de financieringskosten die aan de concessieovereenkomst kunnen worden toegerekend, in overeenstemming met hoofdstuk 273 Rentelasten te verwerken als lasten in de periode waarin ze worden gemaakt.

Immaterieel actief

511 Voor zover de rechtspersoon het recht heeft om gebruikers van de openbare dienst een vergoeding in rekening te brengen dient hij dit als immaterieel vast actief te verwerken.

Een recht om gebruikers van een openbare dienst een vergoeding in rekening te brengen is geen onvoorwaardelijk recht om geldmiddelen te ontvangen, omdat de te ontvangen bedragen afhankelijk zijn van de mate waarin van de dienst gebruik gemaakt wordt.

512 Hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa is van toepassing op het immaterieel actief. Zie alinea 214 en 215 van hoofdstuk 210 voor de waardering van immateriële activa die zijn verworven in ruil voor een niet-monetair actief dan wel voor een combinatie van monetaire en niet-monetaire activa.

513 Voor de verwerking van omzet voor de bouw- of verbeterdiensten wordt verwezen naar alinea 507 van dit hoofdstuk. Voor de verwerking van omzet voor de exploitatiediensten wordt verwezen naar alinea 517 van dit hoofdstuk.

514 Ingeval sprake is van (het recht op) een immaterieel vast actief kan de rechtspersoon de financieringskosten die aan de overeenkomst kunnen worden toegerekend, in overeenstemming met hoofdstuk 273 Rentelasten, activeren tijdens de bouwfase van de overeenkomst.

Toerekeningen

515 Indien de rechtspersoon deels via een financieel actief en deels via een immaterieel actief voor de bouw- of verbeterdiensten wordt betaald, dan dient hij beide componenten afzonderlijk te verwerken en te waarderen tegen hun reële waarden.

516 Indien de rechtspersoon in het kader van één overeenkomst zowel bouw- of verbeterdiensten als exploitatiediensten verleent, dient hij de te ontvangen vergoedingen voor de exploitatie van de infrastructuur op basis van de relatieve reële waarden van de verleende diensten toe te rekenen indien die bedragen afzonderlijk bepaalbaar zijn. De aard van de vergoeding is bepalend voor de verdere verwerking ervan.

Exploitatiediensten

517 De rechtspersoon dient de opbrengsten en kosten uit hoofde van exploitatiediensten te verwerken in overeenstemming met alinea 115 tot en met 122 van hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening.

Infrastructuur

518 De rechtspersoon dient de infrastructuur niet als een materieel vast actief op te nemen. Dit, omdat de concessieovereenkomst niet voorziet in overdracht aan de rechtspersoon van de zeggenschap over het gebruik van de infrastructuur. De rechtspersoon heeft, in overeenstemming met de in de overeenkomst opgenomen voorwaarden, alleen toegang tot de infrastructuur om deze namens de concessiegever te exploiteren voor het verlenen van een openbare dienst.

Door de concessiegever verstrekte middelen

519 De concessiegever kan de rechtspersoon ook andere middelen ter beschikking stellen die de rechtspersoon mag houden of naar eigen goeddunken mag aanwenden. Indien dergelijke activa deel uitmaken van de door de concessiegever voor de diensten verschuldigde vergoeding, zijn dit geen overheidssubsidies als omschreven in hoofdstuk 274 Overheidssubsidies.

Deze activa worden opgenomen als activa van de rechtspersoon en bij de eerste verwerking tegen reële waarde gewaardeerd. De rechtspersoon neemt een verplichting op uit hoofde van de nog niet vervulde verplichtingen die hij in ruil voor de activa is aangegaan.

Herstelverplichtingen

520 In het kader van de concessieovereenkomst kunnen aan de rechtspersoon de volgende verplichtingen zijn opgelegd:

- a. de infrastructuur moet zodanig worden onderhouden dat zij een gespecificeerde mate van bruikbaarheid heeft, of
- b. de infrastructuur moet in een gespecificeerde toestand worden hersteld voordat deze bij beëindiging van de overeenkomst aan de concessiegever wordt overgedragen.

De rechtspersoon dient dergelijke verplichtingen te verwerken en te waarderen in overeenstemming met hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen activa en niet in de balans opgenomen verplichtingen, dat wil zeggen op basis van de beste schatting van de uitgaven die nodig zijn om de verplichtingen per balansdatum af te wikkelen.

Toelichting

521 Voor de door de rechtspersoon in de toelichting op te nemen informatie over de publiek-private concessieovereenkomst wordt verwezen naar paragraaf 1 van hoofdstuk 390 Overige in de toelichting op te nemen informatie.

221.6 Overgangsbepalingen

601 De grondslagen die de rechtspersoon op grond van de wijzigingen van dit hoofdstuk per 1 januari 2022 – of 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.

602 Een wijziging van de grondslagen volgens 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 dan 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.

221 Bijlage bij paragraaf 5 **Publiek-private concessieovereenkomsten**

Het onderstaande is een illustratief voorbeeld. In de praktijk zullen contractuele bepalingen niet exact overeenkomen met dit voorbeeld. De verwerking en presentatie hangt af van de feiten en omstandigheden en zou om die reden kunnen afwijken van de verwerking en presentatie in dit voorbeeld.

Voorbeeld 1: De concessiegever geeft de concessienemer een financieel actief

De contractvoorwaarden zijn als volgt: de concessienemer dient binnen 2 jaar een weg aan te leggen en vervolgens het onderhoud van de weg te plegen voor de volgende 3 jaar. Aan het einde van jaar 5 zal de concessienemer de weg van nieuw asfalt moeten voorzien (herstelkosten, als dienstverlening te verwerken). Na jaar 5 komt het contract te vervallen.

Tabel 1.1: De totale contractkosten:

Contractkosten	Jaar	Bedrag
Constructiekosten	1	€ 400
Constructiekosten	2	€ 400
Operationele kosten	3-5	€ 20
Herstelkosten	5	€ 40

De concessiegever betaalt de concessienemer € 360 per jaar in de jaren 3-5 voor het beschikbaar stellen van de weg aan het publiek.

De concessienemer verantwoordt de omzet en kosten op basis van RJ 221 en RJ 270. De kosten van elke dienst worden verantwoord op basis van voortgang van de verrichte prestaties. De contractopbrengst (reële waarde van de te ontvangen bedragen) wordt op hetzelfde tijdstip verantwoord. De onderneming dient geen kosten op te nemen voor de herstelwerkzaamheden voor de weg, maar verantwoordt de omzet voor deze dienst, als operationele dienstverlening wanneer deze verricht is.

Tabel 1.2: Reële waarde van de te ontvangen bedragen:

Contractkosten	Fair value
Constructiekosten	Verwachte kosten +5%
Operationele kosten	Verwachte kosten +20%
Herstelkosten	Verwachte kosten +10%

Verondersteld wordt dat de onderneming het project financiert met een externe lening en de ingehouden winsten. Voor de lening geldt een percentage van 6%.

Tabel 1.3: Kasstromen per jaar

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Ontvangsten toe te rekenen aan constructie	-	-	336	336	292	964
Ontvangsten toe te rekenen aan operationele activiteiten	-	-	24	24	24	72
Ontvangsten toe te rekenen aan herstel activiteiten	-	-	-	-	44	44
Constructiekosten	-400	-400	-	-	-	-800
Operationele kosten	-	-	-20	-20	-20	-60
Herstelkosten	-	-	-	-	-40	-40
Lening opname/ (terugbetaling)	400	424	-291	-308	-225	-
Financieringskosten	-	-24	-49	-32	-14	-119
Netto kasstroom	-	-	-	-	61	61

Indien de kasstromen en reële waarde gelijk blijven, waarbij verondersteld wordt dat de kasstromen aan het eind van het jaar ontvangen worden, dan is de effectieve rente 5,8% per jaar:

Jaar	1	2	3	4	5
Kasstroom toegerekend aan constructie	-420	-420	336	336	292
Effectieve rente op financieel actief	5,8%				

Het financieel actief zal aan het eind van het eerste jaar € 420 bedragen (kosten + 5%). In jaar 2 wordt het financieel actief met € 24 opgerend (5,8% van € 420) en wordt de omzet van het tweede jaar ad € 420 aan het financieel actief toegevoegd (kosten +5%). Dit betekent een vordering van € 864 aan het eind van jaar 2. Pas in jaar 3 wordt naast de oprenting en de opboeking van de omzet ook een bedrag ontvangen.

Op basis van de contractvoorwaarden en de veronderstellingen leidt dit tot de volgende overzichten in de jaarrekening van de concessienemer:

Tabel 1.4 Winst-en-verliesrekening

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Omzet	420	420	24	24	68	956
Contractkosten	-400	-400	-20	-20	-60	-900
Rente-opbrengsten	-	24	50	34	16	124
Financieringskosten	-	-24	-49	-32	-14	-119
Netto resultaat	20	20	5	6	10	61

Tabel 1.5 Balans

Jaar	1	2	3	4	5
Financieel Actief	420	864	578	276	-
Lening	-400	-824	-533	-225	-
Liquide middelen	-	-	-	-	61
Activa, netto	20	40	45	51	61

Tabel 1.6 Presentatie in kasstroomoverzicht

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Kasstroomen uit operationele activiteiten ¹	-400	-424	5	6	10	-803
Kasstroomen uit investeringsactiviteiten	-	-	286	302	276	864
Kasstroomen uit financieringsactiviteiten	400	424	-291	-308	-225	-
Netto kasstroom	-	-	-	-	61	61

Toelichting bij het kasstroomoverzicht

In jaar 1 en jaar 2 licht de rechtspersoon toe dat in de constructiefase een financieel actief is opgenomen in de balans, in ruil voor de constructiedienstverlening. Dit heeft niet geleid tot een kasontvangst en is derhalve niet opgenomen in het kasstroomoverzicht.

Voorbeeld 2: De concessiegever geeft de concessienemer een immaterieel actief

De contractvoorwaarden zijn gelijk aan voorbeeld 1 met uitzondering van de betalingen door de concessiegever. In dit voorbeeld heeft de concessienemer het recht om aan gebruikers van de weg tol te heffen.

De concessienemer verwacht dat het aantal voertuigen over de tolweg constant blijft en naar verwachting een opbrengst genereert van € 360 in elk jaar van jaar 3-5.

Op basis van RJ 210 Immateriële vaste activa wordt het immaterieel vast actief gewaardeerd tegen kostprijs (de reële waarde van de betalingen om het actief te ontvangen, hetgeen de reële waarde is van de te verwachten vergoeding voor de geleverde constructiediensten).

De concessienemer schat in dat de reële waarde van de ontvangen bedragen gelijk zal zijn aan de verwachte constructie kosten plus 5% marge. In het voorbeeld wordt verondersteld dat de concessienemer de rentekosten van 6% per jaar activeert.

¹. In dit voorbeeld heeft de rechtspersoon in overeenstemming met RJ 360.213 gekozen om de ontvangen en betaalde rente onder de kasstromen uit operationele activiteiten te rangschikken.

Tabel 2.1 Initiële waardering van het immaterieel actief:

	Fair value
Constructiekosten in jaar 1 (€ 400 x (1 + 5%))	420
Activeren van rentekosten (zie tabel 2.3)	24
Constructiekosten in jaar 2 (€ 400 x (1 + 5%))	<u>420</u>
Immaterieel vast actief in jaar 2	864

Het immaterieel vast actief wordt afgeschreven over de looptijd van het recht (de jaren 3-5). De jaarlijkse afschrijving is € 864/3 = € 288 per jaar.

De concessienemer verantwoordt de omzet en kosten op basis van RJ 221. De kosten van constructie worden verantwoord op basis van voortgang van de verrichte prestaties. De contractopbrengst voor constructie (reële waarde van de te ontvangen bedragen) wordt op hetzelfde tijdstip verantwoord als de kosten. De opbrengst van de tol in de jaren 3-5 wordt verantwoord bij het gebruik van de weg (ontvangst). De onderneming dient een voorziening op te nemen voor de herstelwerkzaamheden voor de weg, omdat deze slijt als gevolg van het gebruik.

De onderneming neemt de contante waarde op van de voorziening voor herstel in jaar 5. Voor het voorbeeld wordt verondersteld dat dit jaarlijks € 12,7 kost, contant gemaakt tegen 4,9%. Dit leidt tot de volgende verplichting voor herstelwerkzaamheden.

Tabel 2.2 voorziening voor herstelwerkzaamheden

Jaar	3	4	5	Totaal
Toename verplichting in het jaar	12,7	12,7	12,7	38
Oprenting	-	0,6	1,3	2
Totale kosten in W&V rekening	12,7	13,3	14,0	40

Verondersteld wordt dat de onderneming het project financiert met een externe lening en de ingehouden winsten. Voor de lening geldt een percentage van 6%.

Tabel 2.3 Kasstromen per jaar

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Ontvangsten	-	-	360	360	360	1.080
Constructiekosten	-400	-400	-	-	-	-800
Operationele kosten	-	-	-20	-20	-20	-60
Herstelkosten	-	-	-	-	-40	-40
Lening opname/ (terugbetaling)	400	424	-291	-308	-225	-
Financieringskosten	-	-24	-49	-32	-14	-119
Netto kasstroom	-	-	-	-	61	61

Op basis van de contractvoorwaarden en de veronderstellingen leidt dit tot de volgende overzichten in de jaarrekening van de concessienemer:

Tabel 2.4 Winst-en-verliesrekening

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Omzet	420	420	360	360	360	1.920
Afschrijvingskosten	-	-	-288	-288	-288	-864
Herstelkosten	-	-	-13	-13	-13	-38
Contractkosten	-400	-400	-20	-20	-20	-860
Financieringskosten	-	-	-49	-33	-15	-97
Netto resultaat	20	20	-10	7	24	61

Tabel 2.5 Balans

Jaar	1	2	3	4	5
Immaterieel actief	420	864	576	288	-
Lening	-400	-824	-533	-225	-
Voorziening voor herstel werkzaamheden	-	-	-13	-26	-
Liquide middelen	-	-	-	-	61
Activa, netto	20	40	30	37	61

Tabel 2.6 Presentatie in kasstroomoverzicht

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Kasstroomen uit operationele activiteiten ¹	-400	-424	291	308	286	61
Kasstroomen uit investeringsactiviteiten	-	-	-	-	-	-
Kasstroomen uit financieringsactiviteiten	400	424	-291	-308	-225	-
Netto kasstroom	-	-	-	-	61	61

Toelichting bij het kasstroomoverzicht

In jaar 1 en jaar 2 licht de rechtspersoon toe dat in de constructiefase een immaterieel actief is opgenomen in de balans, in ruil voor de constructiedienstverlening.

De ontvangst van het immaterieel actief heeft niet geleid tot een kasontvangst en is derhalve niet opgenomen in het kasstroomoverzicht.

¹. In dit voorbeeld heeft de rechtspersoon in overeenstemming met RJ 360.213 gekozen om de ontvangen en betaalde rente onder de kasstromen uit operationele activiteiten te rangschikken.

270 DE WINST-EN-VERLIESREKENING

Deze Richtlijn 270 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn 270 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

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:

- a. een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn; of
- b. 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.

Het leveren van diensten kan betrekking hebben op een enkele periode of op meerdere perioden.

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

In de bijlagen van dit hoofdstuk zijn voorbeelden opgenomen van enkele 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 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 Wetteksten:

- 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.

105 (vervallen)

Het bepalen of ontvangen bedragen tot de opbrengsten behoren

105a De rechtspersoon dient transacties te beoordelen om te bepalen of en in hoeverre hij bedragen voor derden (als agent) of voor eigen rekening (als principaal) ontvangt.

105b Bedragen die de rechtspersoon voor eigen rekening ontvangt dienen 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.

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 direct voorafgaand aan de levering van goederen en diensten aan de afnemer zeggenschap over de te leveren goederen en diensten. Juridisch eigendom door de rechtspersoon direct voorafgaand aan de levering betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat de rechtspersoon zeggenschap heeft (gehad) over het desbetreffende goed;
- 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 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 het 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. Daarom dienen dergelijke bedragen niet als opbrengsten te worden verwerkt.

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 105b en 105c zijn eveneens van toepassing op dergelijke belastingen. Zo worden bedragen die de rechtspersoon ontvangt terzake 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 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. Dergelijke vergoedingen worden in dit hoofdstuk aangeduid als variabele vergoedingen.

Om de transactieprijs te bepalen dient de rechtspersoon een beste schatting te maken van de omvang van een variabele vergoeding. De rechtspersoon dient hierbij een redelijke mate van voorzichtigheid toe te passen.

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 De rechtspersoon dient een te betalen vergoeding aan afnemers van goederen en diensten 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 vast te stellen of de toegezegde goederen of diensten al dan niet als afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen te worden verwerkt.

De hierna volgende 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, teneinde de economische realiteit weer te geven.

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

- a. een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in een overeenkomst; of
- b. 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 opgenomen toezeggingen in een overeenkomst.

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 een 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 verleent om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen, geeft die optie alleen aanleiding tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien:

- de optie betrekking heeft op het verkrijgen van goederen of diensten die de rechtspersoon levert als onderdeel van zijn normale activiteiten; en

- de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkopen waarbij die optie is verleend.

Indien aan deze voorwaarden 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.

Garanties

109b Als een afnemer de mogelijkheid heeft om afzonderlijk een garantie te kopen is de garantie een te onderscheiden dienst, omdat de rechtspersoon belooft 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 transactie aan de rechtspersoon zullen toevloeien; en
- e. de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt met betrekking tot de transactie 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 terug krijgt 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 voor 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 laatst gehanteerde boekwaarde van het goed (bijvoorbeeld voorraad) verminderd met de verwachte kosten om die goederen terug te krijgen inclusief mogelijke dalingen in waarde voor de rechtspersoon van getourneerde 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 transactie naar de rechtspersoon vloeien. 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 verleent 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.

Indien echter onzekerheid optreedt omtrent de inbaarheid van een bedrag 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 transactie 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.

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 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.

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 kosten van de dienstverlening die worden gedekt door de opbrengsten.

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 die naar

waarschijnlijkheid worden gedekt door de opbrengsten uit de opdracht. Indien het resultaat van de opdracht niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, wordt geen winst 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 paragrafen 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 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 kosten hoeft te maken 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 kosten zal maken 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.**

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 instellingskosten 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 **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 kan nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen van de partijen bij een overeenkomst creëren of bestaande rechten en verplichtingen wijzigen. Dit kan schriftelijk of mondeling tot stand komen. Ook kan een wijziging impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken voortvloeien.

130 Een wijziging van een overeenkomst wordt als een afzonderlijke overeenkomst 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 aanpassen met 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, wordt deze als volgt 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, wordt deze 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, wordt de wijziging 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 wordt op het moment van de wijziging 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 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:

- hoofdstuk 210 en 212 voor afschrijvingen op immateriële en materiële vaste activa;
- hoofdstuk 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.

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:

1. 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.

405a 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.

406 t/m 410 (vervallen)

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 zijn vrijgesteld van het geven van deze additionele informatie.

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 belangrijke prestatieverplichting de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperiodes, 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.

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 dan 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.

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 transacties. 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. 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. De totale transactieprijs wordt toegerekend aan de afzonderlijke prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen. 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 over 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 over de overeengekomen periode van twee jaar naar rato van de verrichte prestaties (in overeenstemming met alinea 115 inzake het verlenen van diensten).

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 op grond van alinea 109 vastgesteld of ze al dan niet als afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen te worden verwerkt. 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. De rechtspersoon verwacht verder dat de herstelkosten 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 (= 1.000 - (5% x 1.000 x 100))
Aan Retourverplichting	5.000 (= 5% x 1.000 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. De kostprijsboeking luidt als volgt:

Kostprijs verkopen	57.000 (= 1.000 – (5% x 1.000 x 60))
Recht op ontvangst retouren	3.000 (= 5% x 1.000 x 60)
Aan Voorraden	60.000 (= 1.000 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 waarde die afzonderlijk van de retourverplichting wordt gepresenteerd.

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 (= 1.000 – (5% x 1.000 x 60) + 500)
Recht op ontvangst retouren	2.500 (= (5% x 1.000 x 60) – 500)
Aan Voorraden	60.000 (= 1.000 x 60)

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.

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 de impliciete rentevoet (zie alinea 102 van hoofdstuk 292 Leasing).

Het rentedeel van de vergoeding wordt op tijdsevenredige basis als bate verwerkt op het moment dat deze verdiend wordt, waarbij wordt gerekend met deze impliciete rentevoet.

10 Verkopen van onroerende zaken

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.

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 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 een 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. De opbrengst uit de bouwwerkzaamheden wordt verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk 221 Onderhanden projecten.

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.

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. Als onderdeel van de verkoopovereenkomst 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 hoge 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 de optie om in de toekomst eenzelfde machine te kopen met 30% aan korting op grond van alinea 109a als een afzonderlijke prestatieverplichting. De totale transactieprijs wordt naar rato van de waarde van beide prestatieverplichtingen toegerekend aan de machine en aan de verleende optie. De aan de verleende optie toe te rekenen opbrengst 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 vrijwel zeker is dat recht onder de optie niet meer 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 de 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 de alinea's 115 tot en met 122.

13 Niet door afnemers uitgeoefende rechten

Een luchtvaartmaatschappij verkoopt 190 tickets voor een vlucht voor een prijs van EUR 1.000 per ticket. De tickets kunnen niet meer worden geannuleerd. Reizigers moeten hun ticket vooruit betalen. Op basis van historische gegevens verwacht de luchtvaartmaatschappij dat slechts 180 reizigers daadwerkelijk gebruik zullen maken van de vlucht. De luchtvaartmaatschappij verwerkt de vooruitontvangen bedragen van alle reizigers (ook van de reizigers die naar verwachting geen gebruik maken van de vlucht) als een overlopende post (uitgestelde opbrengst) tot het moment dat de vlucht daadwerkelijk plaatsvindt en de prestaties worden verricht in overeenstemming met alinea 128. Ondanks dat de luchtvaartmaatschappij verwacht dat 10 reizigers niet van de vlucht gebruik zullen maken, verwerkt de luchtvaartmaatschappij 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.

14 Vergoedingen voor installatiewerkzaamheden

Vergoedingen voor installatiewerkzaamheden worden als opbrengst verwerkt naarmate de installatiewerkzaamheden vorderen (uiteraard mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 115; dit geldt zoals eerder aangegeven voor alle voorbeelden uit deze bijlage), 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

Vastgesteld wordt of de overeengekomen servicewerkzaamheden een afzonderlijke prestatieverplichting betreffen naast de levering van het product.

Hiertoe moet in overeenstemming met alinea 109 beoordeeld worden of:

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 totale transactieprijs naar rato van de waarde toegerekend aan beide afzonderlijke prestatieverplichtingen en opbrengst verwerkt per afzonderlijke prestatieverplichting (in overeenstemming met alinea 109c).

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 (uiteraard mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 115; dit geldt zoals eerder aangegeven voor alle voorbeelden uit deze bijlage).

17 Provisies voor agenten

Ontvangen of te vorderen provisie voor agenten (uiteraard mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in alinea 115; dit geldt zoals eerder aangegeven voor alle voorbeelden uit deze bijlage), 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 bereidstellingsprovisie 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 bereidstellingsprovisie 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.

19 Entreegelden

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, of op het ter beschikking stellen van bepaalde vaste activa of knowhow. De vergoedingen worden als opbrengsten verwerkt in overeenstemming met het doel waarvoor die vergoedingen worden betaald. De volgende verwerkingswijzen komen in aanmerking.

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

Vergoedingen worden als opbrengst verwerkt - gebaseerd op de reële waarde van de verkochte activa - op het moment dat de desbetreffende goederen worden geleverd of de eigendom overgaat.

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

Vergoedingen voor toekomstige dienstverlening waarop recht wordt verkregen bij het sluiten van de franchiseovereenkomst, dan wel afzonderlijk in rekening wordt gebracht, worden verwerkt op het moment dat deze dienstverlening plaatsvindt. Indien de afzonderlijke vergoeding onvoldoende dekking biedt voor de kosten van de toekomstige dienstverlening verhoogd met een redelijke winstopslag, wordt een deel van de vergoeding die in rekening wordt gebracht bij het sluiten van de franchiseovereenkomst nog niet als opbrengst verwerkt maar via de balans uitgesteld en als opbrengst verwerkt als de desbetreffende dienstverlening plaatsvindt.

Op grond van de franchiseovereenkomst kan sprake zijn van 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. In dat geval wordt een deel van de vergoeding die verschuldigd is bij het sluiten van de franchiseovereenkomst nog niet verwerkt maar via de balans uitgesteld en als opbrengst verwerkt zodanig dat op die leveringen een redelijke winst kan worden gepresenteerd. Het bedrag van de vergoeding dat verschuldigd is bij het sluiten van de franchiseovereenkomst wordt als opbrengst verwerkt als alle initiële diensten, alsmede alle andere verplichtingen door de franchisegever (zoals assistentie bij keuze vestigingsplaats, opleiding personeel, financiering en reclame) (nagenoeg) geheel zijn verricht respectievelijk nagekomen.

De initiële dienstverlening en de andere verplichtingen voor de franchisegever kunnen, indien de franchise een bepaald gebied bestrijkt, betrekking hebben op meerdere locaties in dat gebied. In dat geval wordt bij de toerekening van de opbrengsten zoals hiervoor bedoeld rekening gehouden met het aantal locaties waarvoor de initiële dienstverlening nagenoeg geheel is verricht.

Indien de vergoeding die is verschuldigd bij het sluiten van de franchiseovereenkomst wordt betaald over een langere periode en er een belangrijke onzekerheid is ten aanzien van de inbaarheid, wordt de vergoeding pas als opbrengst verwerkt naarmate betaling van termijnen plaatsvindt.

c. Vergoedingen voor doorlopende dienstverlening

Franchisevergoedingen op grond van de overeenkomst of vergoedingen voor andere doorlopende dienstverlening voor de duur van de franchiseovereenkomst worden als opbrengst verwerkt op het moment 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.

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 *De verwerking van opbrengsten* 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(verkoop)overeenkomsten 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 er vanuit 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 ver- koop	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 prijs⁴: verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs⁴: significant lager dan verwachte reële waarde op terugkoopdatum	Vaste prijs⁴: 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

waarden 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 verkoopprijs 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 kooptie 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 kooptie 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 kooptie 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 terugkooopprijs 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 terugkooopprijs 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 terugverkooprecht 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 terugkooopprijs. Hierbij dient beoordeeld te worden hoe (on)waarschijnlijk het is dat de reële waarde op het terugkoopmoment lager is dan terugkooopprijs en wat de significantie van het terugkoopbedrag is ten opzichte van het oorspronkelijke verkoopprijs.

Indien het zeer onwaarschijnlijk is dat de reële waarde lager is dan de terugkooopprijs 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 terugverkooprecht 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 terugverkooprecht 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 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 ('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 terugverkoopprijs. 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 terugverkocht aan de verkoper voor € 30.000;
- de markttrente 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 leaseperiode¹. 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-rentemethode². 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

¹ De vooruitontvangen leasebate wordt niet opgerent, de oprenting beperkt zich tot de 'schuld'.

² 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 leaseperiode⁵. De oprenting van de vordering vindt plaats door middel van de toepassing van de effectieve-rentemethode⁶. 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

¹ De vooruitontvangen leasebate wordt niet opgerent, de oprenting beperkt zich tot de ‘schuld’.

² 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.

B5 VORDERINGEN EN OVERLOPENDE ACTIVA

Deze Richtlijn B5 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn B5 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

B5.3 Onderhanden projecten

Algemeen

Definities en toepassingsgebied

301 Deze paragraaf beschrijft de verwerking en waardering, de presentatie en de toelichting van opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden (hierna aangeduid als 'onderhanden projecten'). Door de aard van de activiteiten van onderhanden projecten, vallen de datum waarop het project van start gaat en de datum waarop het project wordt voltooid, gewoonlijk in verschillende verslagperioden. In deze paragraaf omvatten onderhanden projecten ook:

- overeenkomsten voor het verrichten van diensten die direct verband houden met de constructie van het actief, bijvoorbeeld overeenkomsten voor de diensten van projectmanagers of architecten;
- overeenkomsten voor de afbraak en reconstructie van activa, of voor herstel van de oorspronkelijke omgeving na de afbraak van activa; en
- overeenkomsten voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij de activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de rechtspersoon creëren.

De bepalingen in deze paragraaf zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten. De opbrengsten worden, afhankelijk van het voldoen aan de voorwaarden voor de verwerking van opbrengsten naar rato van verrichte werkzaamheden, verwerkt in de periode dat de dienstverlening plaatsvindt (zie hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening, alinea 105).

301a Het is rechtspersonen toegestaan IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toe te passen voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot onderhanden projecten in plaats van paragraaf B5.3 Onderhanden projecten, mits sprake is van een integrale en consistente toepassing van IFRS 15. Dit betekent tevens dat IFRS15 zoals aanvaard door de Europese Unie moet worden toegepast voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot de verkoop van goederen en het verlenen van diensten in plaats van de alinea's 102 tot en met 107 van hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening.

302 Deze paragraaf is niet van toepassing op voorraden. Artikel 2:369 BW bepaalt dat onderhanden werk wordt opgenomen onder de voorraden. Onderhanden werk onder voorraden volgens artikel 2:369 BW omvat niet onderhanden projecten zoals weergegeven in deze paragraaf.

303 Een onderhanden project (in opdracht van derden) is een project dat is overeengekomen met een derde, voor de constructie van een actief of combinatie van activa waarbij de uitvoering zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode.

Onderhanden projecten zijn te onderscheiden naar de aard van de contracten waarop ze zijn gebaseerd:

- aanneemcontracten: de uitvoering geschiedt tegen een vaste prijs, soms met prijsclausules;
- regiecontracten: de uitvoering geschiedt op basis van een vergoeding voor alle of van op bepaalde wijze gedefinieerde kosten, vermeerderd met een bepaald percentage of met een vast bedrag.

304 De bepalingen in deze paragraaf worden gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst die kwalificeert als onderhanden project. In bepaalde gevallen is het echter noodzakelijk om deze paragraaf toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een project, of een groep van projecten, teneinde de economische realiteit van een project of een groep van projecten weer te geven (zie hoofdstuk A2 Verwerking en waardering, alinea 108 tot en met 109).

Uitwerking van projectopbrengsten en projectkosten

305 De projectopbrengsten uit een project bestaan uit de contractueel overeengekomen opbrengsten en de opbrengsten op grond van meer- en minderwerk, claims en vergoedingen.

306 De omvang van projectopbrengsten wordt bepaald op het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor de geleverde prestaties. Dit bedrag kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen. Dergelijke vergoedingen worden in deze paragraaf aangeduid als variabele vergoedingen. De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid.

307 De projectkosten van een project bestaan uit de direct op het project betrekking hebbende kosten, de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project, en andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend.

Voorts kunnen in projectkosten worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend.

Het opnemen van een redelijk deel van indirecte of algemene kosten (de zogenaamde ‘AK’) in projectkosten is mogelijk indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten. Veelal zullen deze kosten via een opslag toegerekend worden aan individuele projecten.

Voor het mogelijk toerekenen van rente aan projectkosten wordt verwezen naar hoofdstuk B16 Rente.

Verwerken van projectopbrengsten en projectkosten

308 Bij verwerking van projectopbrengsten en projectkosten worden twee methoden van winstneming onderscheiden:

- winstneming naar rato van de verrichte prestaties bij de uitvoering van het project;
- winstneming bij oplevering respectievelijk voltooiing van het project.

Voor gelijksoortige projecten vindt winstneming volgens dezelfde methode plaats. De rechtspersoon is vrij om te kiezen tussen beide waarderingsmethoden. Winstneming naar rato van verrichte prestaties is slechts mogelijk indien de winst op de reeds verrichte prestaties voor het project op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Verwachte verliezen op het onderhanden project worden in overeenstemming met alinea 315 onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt.

In de toelichting moeten de gehanteerde grondslagen worden uiteengezet (artikel 2:384 lid 5 BW).

309 Met betrekking tot een aannemcontract moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project betrouwbaar kan worden ingeschat:

- a. de totale projectopbrengsten kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald;
- b. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien;
- c. zowel de vereiste projectkosten om het onderhanden project af te maken als de mate waarin het onderhanden project per balansdatum is voltooid, kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald; en
- d. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten zijn duidelijk te onderscheiden en op betrouwbare wijze te bepalen, zodat de werkelijk bestede kosten vergeleken kunnen worden met de voorcalculatie of eerdere schattingen.

310 Met betrekking tot een regiecontract moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project betrouwbaar kan worden ingeschat:

- a. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien; en
- b. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten, al dan niet verrekenbaar op basis van het contract, zijn duidelijk en betrouwbaar te bepalen.

311 De methode van verwerking van opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties wordt ook wel de 'percentage of completion'-methode genoemd. De projectopbrengsten en projectkosten worden hierbij zodanig aan de periode toegerekend dat de opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt in de perioden waarin het werk wordt uitgevoerd.

Projectkosten worden gewoonlijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt in de periode waarin het project waarmee ze verband houden wordt uitgevoerd.

312 Uitgaven die verband houden met projectkosten die na de balansdatum tot te verrichten prestaties leiden, worden als activa verwerkt indien het waarschijnlijk is dat ze in een volgende

periode zullen leiden tot opbrengsten. Dergelijke geactiveerde uitgaven vertegenwoordigen een uiteindelijk op de opdrachtgever te verhalen bedrag of een via verkoop terug te verdienen bedrag, en worden vaak verwerkt als voorraden.

313 Bij de methode van winstneming bij oplevering respectievelijk voltooiing van het project worden de opbrengsten gedurende de looptijd van het project in de winst-en-verliesrekening verwerkt tot het bedrag van de gemaakte projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald, en worden de projectkosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze worden gemaakt.

314 Indien de rechtspersoon verplichtingen heeft na het gereedkomen van een project, waaronder garantieverplichtingen, stelt de rechtspersoon vast of een voorziening wordt opgenomen in overeenstemming met hoofdstuk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen.

315 Indien het waarschijnlijk is dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, worden de verwachte verliezen onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Het bedrag van een dergelijk verlies wordt bepaald ongeacht:

- a. de vraag of het project al dan niet is aangevangen;
- b. het stadium van realisatie van het project; of
- c. het bedrag aan winst dat wordt verwacht op andere, niet gerelateerde projecten.

316 De methode van het verwerken van projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties wordt cumulatief toegepast in elke opvolgende periode, gebruikmakend van de actuele schattingen van projectopbrengsten en -kosten. De gewijzigde schattingen worden gebruikt voor de bepaling van de in de winst-en-verliesrekening te verwerken cumulatieve opbrengsten en kosten in de periode waarin de schatting is gewijzigd en in daaropvolgende perioden.

Presentatie en toelichting

Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Projectopbrengsten

317 De rechtspersoon presenteert de projectopbrengsten als onderdeel van de netto-omzet in de winst-en-verliesrekening.

De post 'Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk' zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening heeft geen betrekking op onderhanden projecten binnen het toepassingsgebied van deze paragraaf. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van paragraaf B4.1.

Projectkosten

318 Bij toepassing van het categoriale model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de aard van de kosten.

319 Bij toepassing van het functionele model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de functie van de kosten. Gewoonlijk worden de projectkosten aangemerkt als kostprijs van de omzet.

320-321 (vervallen)

Presentatie van onderhanden projecten in de balans

322 Aanbevolen wordt onderhanden projecten met een debetstand te presenteren in een afzonderlijke post in de balans tussen voorraden en vorderingen. Op grond van artikel 7 lid 2 van het Besluit modellen jaarrekening mag een post worden ingevoegd voor zover de inhoud niet wordt gedekt door andere posten in de balans.

De post onderhanden projecten bestaat uit, het saldo van gerealiseerde projectopbrengsten, verwerkte verliezen en reeds gedeclareerde termijnen.

Indien geen afzonderlijke post wordt opgenomen maken onderhanden projecten deel uit van vorderingen en, indien van toepassing, kortlopende schulden. Onderhanden projecten maken geen onderdeel uit van voorraden in de balans. Voorraden worden in de balans als actief verwerkt, waarna verwerking in de winst-en-verliesrekening pas plaatsvindt bij verkoop. Onderhanden projecten in de balans representeren de opbrengstwaarde van gedurende de uitvoering van het project verrichte prestaties die reeds zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

323 Het saldo van het onderhanden project kan per balansdatum een debetstand of een creditstand zijn, afhankelijk van de mate van de gerealiseerde projectopbrengsten, de verwerkte verliezen en de reeds gedeclareerde termijnen.

Indien het saldo van het onderhanden project een:

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

324 (vervallen)

325 Uitgaven voor projectkosten die zijn gedaan voor nog niet verrichte prestaties (zie alinea 311), worden gepresenteerd in de balans als actief, meestal als onderdeel van de voorraden (onderhanden werk of vooruitbetalingen op voorraden) of als overlopende activa. Verwerking van deze projectkosten in de winst-en-verliesrekening vindt plaats zodra de prestaties in het project worden geleverd en gerealiseerd.

326 Indien een verlies op een onderhanden project wordt verwacht, wordt deze gepresenteerd als onderdeel van de onderhanden projecten in de balans (zie alinea 315). Dit geldt ook voor reeds vastgestelde verliezen op projecten waarvoor nog geen prestaties zijn verricht.

327 In de jaarrekening moet worden toegelicht de gebruikte methode voor de verantwoording van projectopbrengsten in de winst-en-verliesrekening en de gebruikte methode voor de bepaling van de mate van de verrichte prestaties (artikel 2:384 lid 5 BW).

327a Voor de door de rechtspersoon in de toelichting op te nemen informatie over dienstverlening uit hoofde van concessies wordt verwezen naar paragraaf 3 van hoofdstuk B18 Toelichting.

Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel

328 De verwerking en waardering van activiteiten uit hoofde van projectontwikkeling en publiek-private concessieovereenkomsten in de jaarrekening van de concessienemer wordt behandeld in de RJ-bundel hoofdstuk 221 Onderhanden projecten. Op grond van artikel 2:384 lid 5 BW worden de grondslagen van de waardering en de bepaling van het resultaat omtrent activiteiten uit hoofde van projectontwikkeling en publiek-private concessieovereenkomsten in de toelichting uiteengezet. De rechtspersoon kan overwegen de overige in de RJ-bundel vermelde toelichtingen op te nemen.

B13 WINST-EN-VERLIJESREKENING

Deze Richtlijn B13 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn B13 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

Algemeen

101 Voor de algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat wordt verwezen naar hoofdstuk A2 Verwerking en waardering, paragraaf 5.

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 de alinea's 102 tot en met 107 van hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening, 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 hoofdstuk B5, paragraaf B5.3 Onderhanden projecten.

101b 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 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 (zie hoofdstuk A2 Verwerking en waardering, alinea 108 tot en met 109).

De verwerking van opbrengsten

Inleiding

102 Opbrengsten zijn baten die ontstaan bij de uitvoering van de normale activiteiten van een onderneming. Opbrengsten worden met een veelheid van benamingen aangeduid, zoals omzet, honoraria, rente, dividenden, royalty's en huur.

Royalty's zijn bedragen die in rekening worden gebracht voor het gebruik van bepaalde activa met lange levensduur zoals octrooien, merken, auteursrechten en software.

Het bepalen van de omvang van een opbrengst

103 De omvang van een opbrengst wordt bepaald op het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor geleverde goederen of diensten.

Dit bedrag kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen. Dergelijke vergoedingen worden in dit hoofdstuk aangeduid als variabele vergoedingen. De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid.

De verkoop van goederen

104 Opbrengsten voortvloeiend uit de verkoop van zelfvervaardigde of van derden verkregen goederen worden als zodanig 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 transactie de rechtspersoon zullen toevloeien; en
- e. de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt met betrekking tot de transactie kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald.

Het verlenen van diensten

105 Indien het resultaat van een transactie aangaande het verlenen van een dienst betrouwbaar kan worden geschat, wordt de opbrengst met betrekking tot die dienst verwerkt naar rato van de verrichte prestaties. Het resultaat kan betrouwbaar worden geschat indien aan alle volgende voorwaarden is voldaan:

- a. het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald;
- b. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot de transactie 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.

106 Voor de verwerking van onderhanden projecten in opdracht van derden wordt verwezen naar hoofdstuk B5, paragraaf 3 Onderhanden projecten.

107 Indien het resultaat van een bepaalde opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, wordt slechts een opbrengst verwerkt tot het bedrag van de kosten van de dienstverlening die worden gedekt door de opbrengsten.

Rente, royalty's en dividend

108 Opbrengsten uit activa in de vorm van rente, royalty's of dividend worden op basis van de volgende grondslag verwerkt:

- renteopbrengsten worden tijdsevenredig verwerkt rekening houdend met de effectieve rentevoet van de desbetreffende actiefpost;
- royalty's worden verwerkt volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst; en
- dividenden worden verwerkt indien de rechtspersoon daarop recht heeft verkregen.

Toelichting

109 In de toelichting moet de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening worden uiteengezet (artikel 2:384 lid 5 BW).

Netto-omzet

110 De kleine rechtspersoon mag zijn winst-en-verliesrekening opstellen op basis van de modellen I en J van het Besluit modellen jaarrekening (zie onderdeel D Wetteksten, Modellen en besluiten). Bij toepassing van deze modellen wordt slechts de bruto-marge weergegeven. De netto-omzet wordt in dat geval niet getoond.

Onder de netto-omzet wordt in artikel 2:377 lid 6 BW 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. In geval van incidenteel gebruik van betalingskortingen worden deze over het algemeen niet in mindering gebracht op de omzet maar als rentelasten verantwoord.

Bedragen die de rechtspersoon voor derden ontvangt zijn geen weergave van hetgeen de rechtspersoon voor eigen rekening en risico presteert. Bedragen die voor rekening van derden worden ontvangen en worden doorbetaald (waaronder bepaalde, over de omzet geheven belastingen) vormen daarom geen opbrengsten.

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

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 beleggingsinstellingen. Voorts kunnen dividendopbrengsten tot de omzet gerekend worden bij participatiemaatschappijen. Voor (tussen)houdstermaatschappijen worden dividendopbrengsten niet aangemerkt als netto-omzet.

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, moet in de jaarrekening worden vermeld dat een ander netto-omzetbegrip is gehanteerd en welke inhoud het gebruikte begrip heeft (artikel 2:384 lid 5 BW).

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 moet uit hun jaarrekening blijken of de

gepresenteerde netto-omzet inclusief dan wel exclusief BPM is (artikel 2:384 lid 5 BW). De rechtspersoon kan overwegen Uit de jaarrekeningen van dealers en andere autobedrijven zowel als van importeurs het bedrag aan BPM (voor auto's en motorrijwielen die voor de eerste keer in Nederland op kenteken zijn gesteld) te laten blijken.

Bijzondere posten

Definities

111 De volgende begrippen worden in deze paragraaf gebruikt met de hierna omschreven betekenis.

De gewone bedrijfsuitoefening betreft iedere activiteit van een rechtspersoon die onderdeel uitmaakt van zijn bedrijfsvoering.

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

Bijzondere posten

112 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. 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.

De rechtspersoon kan overwegen deze posten met het oog op de analyse en de vergelijkbaarheid van de resultaten naar aard en omvang afzonderlijk en ongesaldeerd nader toe te lichten. 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, kan de rechtspersoon overwegen het totale financiële effect van deze bijzondere post toe te lichten, alsmede de wijze waarop deze bijzondere post is verwerkt. Dit kan geschieden door een specificatie (inclusief de bedragen) te geven van de posten waaronder de bijzondere post is verwerkt.

113-115 (vervallen)

Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel

116 De verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten wordt toegelicht in bijlage 2 bij hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening. Op grond van artikel 2:384 lid 5 BW worden de grondslagen van de waardering en de bepaling van het resultaat omtrent terug(ver)koopovereenkomsten in de toelichting uiteengezet. De rechtspersoon kan overwegen de overige in de RJ-bundel vermelde toelichtingen op te nemen.