

B13 WINST-EN-VERLIESREKENING

Deze Richtlijn B13 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn B13 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

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.

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 schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

De onzekerheid ten aanzien van het schatten van de omvang van een variabele vergoeding kan zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald (verwezen wordt naar alinea 104 voor de verkoop van goederen en alinea 105 voor het verlenen van diensten). Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst wel op betrouwbare wijze kan worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

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.

Opbrengsten uit licenties, rente en dividend

108 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.

De rechtspersoon bepaalt of de aard van de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst betreft. Hierbij neemt de rechtspersoon in aanmerking of de aard van de toezegging eruit bestaat:

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

te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed (zie alinea 104); of

- b. een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de rechtspersoon een verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst (zie alinea 105).

Indien de toezegging om een licentie te verlenen niet te onderscheiden is van andere toegezegde goederen of diensten in een overeenkomst (in overeenstemming met alinea 101b), worden de toezegging om een licentie te verlenen en die andere toegezegde goederen of diensten samen als één geheel beschouwd en worden de opbrengsten verwerkt in overeenstemming met de andere alinea's van dit hoofdstuk.

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

Opbrengsten uit activa in de vorm van rente of dividend worden op basis van de volgende grondslag verwerkt:

- renteopbrengsten worden tijdsevenredig verwerkt rekening houdend met de effectieve rentevoet van de desbetreffende actiefpost; 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 Voor de verwerking van wijzigingen van overeenkomsten wordt verwezen naar paragraaf 1 De verwerking van opbrengsten van hoofdstuk 270 Winst-en-verliesrekening.

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.