

RJ-Uiting 2021-10: Ontwerp-alinea's met betrekking tot de verantwoording van verlieslatende contracten

Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) stelt voor om de bepalingen voor verlieslatende contracten aan te passen en deze consistent te maken voor alle relevante soorten contracten. In een eerdere RJ-Uiting¹ is reeds aangekondigd dat de RJ afzonderlijk zou beoordelen of wijzigingen nodig zijn. In deze beoordeling zijn ook de vergelijkbare aanpassingen in IFRS² meegenomen.

Met de voorstellen in deze RJ-Uiting beoogt de RJ nadere duidelijkheid te geven over de wijze waarop verlieslatende contracten worden verantwoord. Deze voorstellen leiden tot verdere consistentie aangezien deze van toepassing zijn op alle relevante soorten contracten, inclusief contracten inzake onderhanden projecten en andere contracten met afnemers. In de voorstellen wordt verder verduidelijkt welke kosten worden betrokken in een voorziening voor verlieslatende contracten.

De voorstellen zijn relevant voor de volgende hoofdstukken:

- RJ 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa';
- RJ 221 'Onderhanden projecten';
- B10 'Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen' (RJK-bundel); en
- B5.3 'Onderhanden projecten' (RJK-bundel).

¹ RJ-Uiting 2020-15 'Ten geleide bij Richtlijnen 221, 270, B5 en B13 (aangepast 2021)'

² IAS 37 'Provisions, contingent liabilities and contingent assets'

Hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'

Voor een voorziening voor een verlieslatend contract geldt dat deze wordt gebaseerd op de onvermijdbare kosten die ten minste moeten worden gemaakt om van de overeenkomst af te komen (RJ 252.405). Dat wil zeggen de laagste van enerzijds de kosten om te voldoen aan de verplichtingen en anderzijds de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen. Voor het negatieve verschil tussen de na de balansdatum te ontvangen prestatie en de te verrichten contraprestatie wordt een voorziening opgenomen.

Niet altijd was duidelijk welke kosten relevant zijn voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. Dit leverde verschillende toepassingen op in de praktijk. De RJ stelt daarom voor om te verduidelijken dat de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract bestaan uit (a) de incrementele kosten en (b) een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

Voor een contract inzake te verrichten diensten zijn dit bijvoorbeeld de kosten van arbeid of materiaal, alsmede toerekenbare afschrijvingskosten van materiële vaste activa die worden ingezet bij de uitvoering van het contract.

Voor bijvoorbeeld een (verlieslatend) huurcontract, verantwoord als operationele lease (bijvoorbeeld van een kantoorgebouw), bestaan de incrementele kosten uit de resterende periodieke huursom tot het einde van de niet-opzegbare contractperiode – zo mogelijk rekening houdend met opbrengsten uit onderverhuur. Toe te rekenen kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van het contract kunnen in dit geval bestaan uit kosten voor het contractmanagement, een specifiek deel van de noodzakelijke onderhouds- en herstelkosten, schoonmaakkosten en verzekeringskosten.

De RJ stelt voor om de nieuwe bepalingen ook in de RJk-bundel aan te passen (alinea 113 van hoofdstuk B10 'Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen').

Hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten'

De RJ stelt voor om de nieuwe bepalingen in alinea 252.405 ook van toepassing te verklaren voor het bepalen van de omvang van de voorziening voor een verlieslatend project. De voorgestelde alinea 221.323 (verwerking van verliezen op onderhanden projecten) verwijst daarom naar de bepalingen in alinea 252.405.

De RJ benadrukt dat een voorziening voor verlieslatende projecten op overeenkomstniveau wordt bepaald, zodat een voorziening uitsluitend wordt verwerkt indien voor het geheel van de nog niet vervulde prestatieverplichtingen in een overeenkomst de nog te maken projectkosten de nog te verantwoorden projectopbrengsten zullen overschrijden.

Om de beoogde consistentie te realiseren is ook beoordeeld of de projectkosten in hoofdstuk 221 gelijk zijn aan de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract, zoals voorgesteld in alinea 252.405. De RJ is namelijk van mening dat ongeacht welk hoofdstuk van toepassing is op een verlieslatend onderhanden project of contract, de bepaling van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract tot dezelfde uitkomst zou moeten leiden. In dit kader heeft de RJ geoordeeld dat de bepaling van de projectkosten op grond van alinea's 221.206 tot en met 221.213 tot dezelfde uitkomst leidt als de bepaling van de kosten bij het

voldoen aan de verplichtingen op grond van de voorgestelde alinea 252.405, ondanks de verschillende bewoording in beide hoofdstukken.

Om die reden stelt de RJ voor om op te nemen dat de projectkosten als invulling gelden van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract (RJ 221.323). De presentatie van verliezen op onderhanden projecten blijft plaatsvinden volgens alinea 412 van hoofdstuk 221.

In alinea 221.206 is opgenomen dat in de projectkosten een redelijk deel van de indirecte of algemene kosten kan worden opgenomen indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten. De RJ is van mening dat slechts de direct op het project betrekking hebbende kosten en de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project als projectkosten verwerkt mogen worden. De huidige alinea's 221.206 en 221.210 bieden voldoende ruimte om indirecte kosten met betrekking tot projectactiviteiten te verwerken als projectkosten. Om die reden stelt de RJ voor om de verwijzing naar het opnemen van een redelijk deel van de indirecte of algemene kosten te laten vervallen.

De RJ stelt voor om deze nieuwe bepalingen ook in de RJk-bundel aan te passen (alinea's B5.307 en B5.315 van hoofdstuk B5 'Onderhanden projecten').

Ingangsdatum

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

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze ziet de RJ graag uiterlijk 1 juli 2021 tegemoet. Reacties en commentaren kunnen – bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl) - worden ingediend bij het RJ-secretariaat. Ze zullen door de RJ 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, 3 juni 2021

Wijzigingen in hoofdstuk 252 zoals gepubliceerd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving jaareditie 2020 (wijzigingen zichtbaar):

**252 VOORZIENINGEN, NIET IN DE BALANS OPGENOMEN
VERPLICHTINGEN EN NIET IN DE BALANS OPGENOMEN
ACTIVA**

Deze ontwerp-alinea's (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn 252 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagen die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Verlieslatende contracten

252.405 De onvermijdbare kosten van een verlieslatend contract zijn de kosten die ten minste moeten worden gemaakt om van de overeenkomst af te komen, dat wil zeggen de laagste van enerzijds de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen en anderzijds de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen.

De kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract omvatten de kosten die direct betrekking hebben op het contract. Deze kosten bestaan uit zowel:

(a) de incrementele kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld directe arbeids- en materiaalkosten; en

(b) een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld een toerekening van de afschrijvingskosten van een materieel vast actief dat onder andere voor de uitvoering van het contract wordt gebruikt.

Voor het negatieve verschil tussen de door de rechtspersoon na de balansdatum te ontvangen prestatie en de door hem na de balansdatum te verrichten contraprestatie dient een voorziening te worden opgenomen.

252.407 Vóórdat een voorziening voor een verlieslatend contract wordt getroffen, wordt door de rechtspersoon eerst vastgesteld of sprake is van een bijzondere waardevermindering van de bij de overeenkomst betrokken activa (zie bijvoorbeeld hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa).

Wijzigingen in hoofdstuk 221 zoals gepubliceerd in RJ-Uiting 2020-15 (wijzigingen zichtbaar):

221 ONDERHANDEN PROJECTEN

Deze ontwerp-alinea's (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn 221 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagen die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Projectkosten

221.206 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 doorberekend.

~~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 de 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.~~

Verwerking van verliezen op onderhanden projecten

221.323 **Indien het waarschijnlijk is dat voor alle prestatieverplichtingen in een overeenkomst 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~~ dient een voorziening voor een verlieslatend contract te worden verwerkt. De omvang van de voorziening dient te worden bepaald in overeenstemming met alinea 405 van hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.**

De projectkosten zoals beschreven in alinea's 206 tot en met 213 gelden als invulling van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

Voor de presentatie van verliezen op onderhanden projecten wordt verwezen naar alinea 412.

Wijzigingen in hoofdstuk B10 zoals gepubliceerd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving jaareditie 2020 (wijzigingen zichtbaar):

B10 VOORZIENINGEN EN NIET IN DE BALANS OPGENOMEN VERPLICHTINGEN

Deze ontwerp-alinea's (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn B10 (aangepast 2019) en worden van kracht voor verslagen die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Verlieslatende contracten

B10.113 De onvermijdbare kosten van een verlieslatend contract zijn de kosten die ten minste moeten worden gemaakt om van de overeenkomst af te komen, dat wil zeggen de laagste van enerzijds de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen en anderzijds de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen. Voor het negatieve verschil tussen de door de rechtspersoon na de balansdatum te ontvangen prestatie en de door hem na de balansdatum te verrichten contraprestatie wordt een voorziening opgenomen.

De kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract omvatten de kosten die direct betrekking hebben op het contract. Deze kosten bestaan uit zowel:

(a) de incrementele kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld directe arbeids- en materiaalkosten; en

(b) een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld een toerekening van de afschrijvingskosten van een materieel vast actief dat onder andere voor de uitvoering van het contract wordt gebruikt.

B10.114 Voordat een voorziening voor een verlieslatend contract wordt getroffen, wordt door de rechtspersoon eerst vastgesteld of sprake is van een bijzondere waardevermindering van de bij de overeenkomst betrokken activa (zie **bijvoorbeeld** hoofdstuk A2, paragraaf 3 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa).

Wijzigingen in hoofdstuk B5.3 zoals gepubliceerd in RJ-Uiting 2020-15 (wijzigingen zichtbaar):

B5 VORDERINGEN EN OVERLOPENDE ACTIVA

Deze ontwerp-alinea's (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn B5 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagen die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Uitwerking van projectopbrengsten en projectkosten

B5.307 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

B5.315 Indien het waarschijnlijk is dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, ~~worden de verwachte verliezen onmiddellijk in de winst- en verliesrekening verwerkt~~ wordt een voorziening voor een verlieslatend contract verwerkt. De omvang van de voorziening wordt bepaald in overeenstemming met alinea 113 van hoofdstuk B10 Voorzieningen.

De projectkosten zoals beschreven in alinea 307 gelden als invulling van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

Voor de presentatie van verliezen op onderhanden projecten wordt verwezen naar alinea 326.