

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2020

Algemeen

Voor u ligt de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen. Editie 2020 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021. Voor ontwerp-Richtlijnen die in deze editie definitief zijn geworden, geldt eveneens de ingangsdatum 1 januari 2021, tenzij anders is aangegeven. Eerdere toepassing wordt aanbevolen, tenzij in de Richtlijn anders is vermeld (zie ook Richtlijn 100 Inleiding, alinea 206).

Leeswijzer

In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving wordt onderscheid gemaakt tussen (vet gedrukte) stellige uitspraken en aanbevelingen. Dit houdt in dat aan de in vetgedrukte tekst weergegeven stellige uitspraken een extra gewicht is toe te kennen.

Ter verduidelijking van het onderscheid tussen ontwerp-Richtlijnen en (definitieve) Richtlijnen zijn de alinea's met de status van ontwerp-Richtlijn herkenbaar aan de opmaak van de alinea-nummers in diapositief (wit tegen zwarte achtergrond).

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van de jaar-editie 2019 inhoudelijk zijn gewijzigd. Indien hoofdstukken of paragrafen met de status van ontwerp-Richtlijn in de vorige editie zijn omgezet in definitieve Richtlijnen, is tevens een verticale streep gezet, ongeacht of de tekst in de Richtlijn afwijkt van die in de ontwerp-Richtlijn. Indien geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe en/of inhoudelijk gewijzigde alinea.

De wetteksten opgenomen in deze bundel zijn gebaseerd op de stand van zaken per 1 juli 2020.

Wijzigingen in editie 2020

In dit Ten geleide worden de belangrijkste wijzigingen toegelicht die in deze editie zijn doorgevoerd. Deze toelichting is gestructureerd naar drie soorten wijzigingen. Alvorens in te gaan op de wijzigingen volgt nu eerst een korte toelichting op de algemene achtergrond van de drie soorten wijzigingen:

A. Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

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

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

In deze bundel zijn alle van toepassing zijnde RJ-Uitingen verwerkt, namelijk de RJ-Uitingen 2019-13 tot en met 2019-16, 2019-18 tot en met 2020-4, 2020-9 en 2020-11, met inachtne-

ming van eventueel binnengekomen commentaar. Dit wordt nader uiteengezet in *B. Wijzigingen per hoofdstuk*. Hieronder volgt een nadere toelichting inzake RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten'. In *C. Overige aanpassingen* worden andere aanpassingen uiteengezet.

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

RJ-Uiting 2018-7: 'Overwegingen ten aanzien van de verwerkingswijze cryptocurrencies in de jaarrekening';

RJ-Uiting 2019-17: 'Overwegingen bij de invloed van de IBOR-reform op hedge-accounting';

RJ-Uiting 2020-5: 'Impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019';

RJ-Uiting 2020-6: 'Voorbeeldteksten impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019';

RJ-Uiting 2020-7: 'Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid';

RJ-Uiting 2020-8: 'Impact fiscale coronareserve op de jaarverslaggeving 2019'.

De laatstgenoemde vier RJ-Uitingen geven nadere duiding voor de verslaggevingspraktijk vanwege de (mogelijke) impact van het coronavirus en/of gerelateerde overheidsmaatregelen, maar bevatten geen (nieuwe) Richtlijnen.

RJ-Uiting 2019-15: 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten'

In november 2019 is RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten' gepubliceerd. Vanwege het grote (toekomstige) belang voor de verslaggevingspraktijk is besloten de inhoud van deze RJ-Uiting 2019-15, alsmede de daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstukken 221 'Onderhanden projecten' en 270 'De winst-en-verliesrekening', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zullen voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, deze ontwerp-hoofdstukken definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

Hieronder volgt het Ten geleide behorend bij deze RJ-Uiting 2019-15 en bijbehorende bijlage:

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 ontwerp-Richtlijnen opgesteld voor de verslaggeving van opbrengsten (hoofdstuk 270 'De winst-en-verliesrekening' en hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten'). 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 ontwerp-Richtlijnen de bepalingen van IFRS 15, inclusief nadere guidance voor de toepassing van IFRS 15, niet leidend zijn.

De RJ faciliteert sinds de implementatie van IFRS 15 in 2018 dat rechtspersonen die de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving toepassen, voor de verslaggeving van opbrengsten en gerelateerde kosten optioneel IFRS 15 integraal kunnen toepassen. Deze faciliteit blijft onveranderd van toepassing in de ontwerp-Richtlijnen (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.

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.

Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen (ontwerpalinea 109 van hoofdstuk 270 en ontwerpalinea 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 ontwerp-Richtlijnen 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

(ontwerpalinea 109b van hoofdstuk 270)

De huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van garanties. In de ontwerp-Richtlijnen 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

(ontwerpalinea 106a van hoofdstuk 270 en ontwerpalinea 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 voor-

zichtigheid 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
(ontwerpelinea 109c van hoofdstuk 270)

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 ontwerp-Richtlijnen 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
(ontwerpelinea 107 van hoofdstuk 270 en ontwerpelinea 202b van hoofdstuk 221)

In de huidige richtlijnen wordt alleen ingegaan op de situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon. In de ontwerp-Richtlijnen 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 tijdswaarde van geld. Een financieringscomponent mag in ieder geval als onbelangrijk worden aangemerkt als ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst de rechtspersoon verwacht dat de periode tussen het moment waarop hij een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer overdraagt en het moment waarop de afnemer voor dat goed of die dienst betaalt maximaal één jaar is.

Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)
(ontwerpelinea 105b van hoofdstuk 270)

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 ontwerp-Richtlijnen 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
(ontwerpelinea'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 ontwerp-Richtlijnen 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 ontwerp-Richtlijnen 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

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

De huidige richtlijnen bevatten geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten. De RJ stelt in de ontwerp-Richtlijnen voor hoe dergelijke wijzigingen dienen te worden verwerkt. De ontwerp-Richtlijnen hebben als doel dat een wijziging van een bestaande overeenkomst wordt verwerkt conform de economische realiteit van die wijziging. Afhankelijk van de aard van een wijziging van een bestaande overeenkomst, vindt verwerking van de wijziging plaats als:

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

Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten

(ontwerpeline 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 ontwerp-Richtlijnen 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

(ontwerpeline 109a van hoofdstuk 270)

De huidige richtlijnen bevatten reeds specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's. In de ontwerp-Richtlijnen 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
(ontwerpeline 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 ontwerp-Richtlijnen 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 ontwerp-Richtlijnen 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
(ontwerpeline 128 en ontwerpvoorbeeld 13 in bijlage 1 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 ontwerp-Richtlijnen 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
(ontwerpeline 112 en ontwerpvoorbeeld 3 onder b in bijlage 1 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 ontwerp-Richtlijnen 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 ontwerp-Richtlijnen 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 ontwerp-Richtlijnen 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 over-

eenkomsten 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.

Bijlage bij Ten geleide bij RJ-Uiting 2019-15

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp-alea'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

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp-alea's
<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 toezegd 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

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp-alinea's
<i>Optreden voor eigen rekening (als principal) of voor derden (als agent)</i>	Indicatoren voor het bepalen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt.	De zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering aan de afnemer is toegevoegd als indicator voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.	270.105b 221.114
<i>Opbrengsten uit licenties</i>	Royalty's dienen te worden verwerkt volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst.	– De aard van een licentie is bepalend voor de verwerking van de opbrengsten waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen: 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

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp-alea's
<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	Ontwerp-Richtlijnen	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 ontwerp-Richtlijnen voor variabele vergoedingen.	270.112
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening</i>	De projectopbrengsten worden als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid.	Projectopbrengsten dienen als netto-omzet te worden gepresenteerd.	221.401

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp-alea's
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de balans</i>	De mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal te presenteren in de balans.	Indien het saldo van een onderhanden project: <ul style="list-style-type: none"> – een debetstand ver- toont, dient het netto- bedrag te worden ver- werkt als een actief; en – een creditstand ver- toont, dient het netto- bedrag te worden ver- werkt als een verplich- ting. 	221.409
<i>Toelichting</i>	Bestaande bepalingen inzake toe te lichten informatie.	De bestaande toelich- ting van opbrengsten dient per belangrijke prestatieverplichtingen plaats te vinden. Daar- naast dient de aard van belangrijke prestatie- verplichtingen te wor- den vermeld. Het totaal van de geac- tiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst dient te worden toegelicht.	270.601

B. Wijzigingen per hoofdstuk

Algemeen

Een wijziging in een alinea of nieuwe alinea in een Richtlijn (hoofdstuk) kan eerst als ontwerp-Richtlijn worden gepubliceerd. In principe worden deze ontwerp-Richtlijnen in de eerstvolgende bundel omgezet in definitieve Richtlijnen. Daarbij worden alle eventueel binnengekomen commentaren meegenomen bij de verwerking en/of afwerking. De in deze jaareditie in Richtlijnen omgezette ontwerp-Richtlijnen zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

Richtlijn 100 Inleiding

In juni 2020 is RJ-Uiting 2020-11'Ontwerp-Richtlijn: verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd. Voorgesteld wordt om de alinea's met betrekking tot de toepassing van combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening te verduidelijken in hoofdstuk 100 'Inleiding', namelijk in ontwerp-alea's 100.107 tot en met 100.107g en bijlage 1. Dit mede naar aanleiding van ontvangen commentaren inzake RJ-Uiting 2018-1 waarin specifieke aanvullende bepalingen waren opgenomen in de Richtlijnen als gevolg van de invoering van IFRS 9 en de verwerking van verwachte kredietver-

liezen (expected credit loss) bij de toepassing van de combinatie 3. Met deze ontwerp-alinea's wordt beoogt de toepassing van combinatie 3 meer conceptueel uit te werken.

Voorgesteld wordt om het algemene principe te verduidelijken dat het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening in beginsel gelijk is aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening. Bij de waardering van een geconsolideerde deelneming in de enkelvoudige jaarrekening volgens de vermogensmutatiemethode wordt de deelneming beschouwd als een samenstel van activa en passiva en niet als een ondeelbaar actief. Hieruit vloeit voort dat transacties en/of balansposities tussen de moedermaatschappij en haar geconsolideerde deelneming, waarbij sprake is van een 100%-belang, niet leiden tot verschillen tussen het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening en het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening (verwerking vindt plaats in overeenstemming met de uitgangspunten van hoofdstuk 260 'De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening'). Voorbeelden hiervan zijn nader uiteengezet in een bijlage.

Overigens betekent dit niet dat er geen verschillen kunnen bestaan tussen het eigen vermogen en het resultaat volgens de geconsolideerde jaarrekening en de enkelvoudige jaarrekening. Deze verschillen kunnen ontstaan vanuit het perspectief van de enkelvoudige jaarrekening in specifieke situaties, zoals transactie en/of balansposities tussen de moedermaatschappij en haar geconsolideerde deelneming, waarbij geen sprake is van een 100%-belang of als sprake is van een geconsolideerde deelneming met een negatief eigen vermogen. De aard van deze verschillen onder combinatie 3 is niet anders dan onder combinatie 1. Met andere woorden, deze verschillen ontstaan ook onder combinatie 1 en worden niet veroorzaakt door de toepassing van IFRS-waarderingsgrondslagen onder combinatie 3.

Daarnaast wordt voorgesteld te verduidelijken dat naast de presentatie- en toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW tevens de presentatie- en toelichtingsbepalingen uit de Richtlijnen gevolgd moeten worden. Tenslotte worden voor dit hoofdstuk enkele redactionele aanpassingen voorgesteld.

Richtlijn 110 Doelstellingen en uitgangspunten

In alinea 110.108 van hoofdstuk 110 'Doelstellingen en uitgangspunten' is opgenomen dat artikel 2:362 lid 4 BW, eerste volzin, bepaalt dat de rechtspersoon in de jaarrekening gegevens verstrekt ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens Titel 9 Boek 2 BW wordt verlangd, indien het verschaffen van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht dit vereist. In deze alinea is toegevoegd dat in de Richtlijnen hieraan invulling wordt gegeven door de opname van aanvullende toelichtingsvereisten in de diverse hoofdstukken van de Richtlijnen. De RJ benadrukt dat het desalniettemin in specifieke situaties nodig kan zijn dat de rechtspersoon additionele informatie in de jaarrekening opneemt om te voldoen aan artikel 2:362 lid 4 BW.

Richtlijn 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens

In hoofdstuk 115 'Criteria voor opname en vermelding van gegevens' is de definitie van materieel belang toegevoegd. Door deze toevoeging is alinea 115.103 van hoofdstuk 150 'Fouterstel' eveneens aangepast en zijn in diverse hoofdstukken de termen 'relatieve betekenis', 'materialiteit' en 'materiele betekenis' vervangen door de term 'materieel belang'.

Daarnaast is alinea 115.222 van hoofdstuk 115 'Criteria voor opname en vermelding van gegevens' vervallen, aangezien de genoemde termen in deze alinea niet allemaal dezelfde betekenis hebben.

Richtlijn 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa

Als gevolg van de actualisering van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' zijn de vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen van het geven van nadere toelichting over een bijzonder waardeverminderversverlies zoals opgenomen hoofdstuk 121 'Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa' in alinea 121.805, onder c2 tot en met g, komen te vervallen.

Richtlijn 140 Stelselwijzigingen

Als gevolg van de actualisering van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' is de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen van het geven van een cijfermatige indicatie van de invloed van een stelselwijziging op een of meer volgende boekjaren, zoals opgenomen in hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' alinea 140.216, komen te vervallen.

Richtlijn 145 Schattingswijzigingen

Als gevolg van de actualisering van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' is de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen van het geven van een cijfermatige indicatie van de invloed van een schattingswijziging op een of meer volgende boekjaren, zoals opgenomen in hoofdstuk 145 'Schattingswijzigingen', in alinea 145.305 komen te vervallen.

Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum

In hoofdstuk 160 'Gebeurtenissen na balansdatum' is in alinea 160.209 de verwerking van preferent dividend in een balans voor winstbestemming verduidelijkt.

Richtlijn 212 Materiële vaste activa

In oktober 2019 is RJ-Uiting 2019-14 'Materiële vaste activa' (overgangsbepalingen 'kosten van groot onderhoud') gepubliceerd, waarmee in het hoofdstuk een nieuwe overgangsbepaling is opgenomen (alinea 212.807). Deze overgangsbepaling maakt het mogelijk om een overgang van 'kosten van groot onderhoud via een voorziening' naar 'kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief' in afwijking van hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te verwerken.

De achtergrond van deze overgangsbepaling is dat diverse rechtspersonen willen overgaan van het stelsel van het vormen van een voorziening voor groot onderhoud naar het stelsel van verwerken van de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde van het actief. Afhankelijk van de situatie ervaren deze rechtspersonen complexiteit om deze stelselwijziging conform hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te verwerken. Om de overgang naar het verwerken van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief te vereenvoudigen is deze additionele overgangsbepaling opgenomen, tevens is een voorbeeld van de toepassing van de overgangsbepaling toegevoegd in de bijlage onder G. Naar analogie is de overgangsbepaling in alinea 212.805 eveneens aangepast.

Richtlijn 213 Vastgoedbeleggingen

In maart 2020 is RJ-Uiting 2020-4 'Ontwerp-alinea's RJ 213 'Vastgoedbeleggingen', RJ 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen', RJ 290 'Financiële instrumenten' en RJ 360 'Het kasstroomoverzicht' gepubliceerd. Naar aanleiding van het evalueren van niet-wettelijke opties in de Richtlijnen heeft zijn een tweetal aanpassingen in hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' gemaakt.

De mogelijkheid om een gebruiksrecht in een onroerende zaak dat bij een lessee als operationele lease classificeert (bijvoorbeeld grond in erfpacht) door de lessee te verantwoorden als een vastgoedbelegging, zoals vermeld in alinea 213.102, is geëvalueerd. Uit deze evaluatie volgt dat deze alternatieve verwerkingswijze behouden blijft. Het was echter mogelijk om deze alternatieve verwerkingswijze per gebruiksrecht toe te passen, maar deze optie is vervallen omdat het consistent toepassen van een verwerkingswijze voor gelijksoortige activa zorgt voor betere vergelijkbaarheid van jaarrekeningen. Een eventuele stelselwijziging dient overeenkomstig hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te worden verwerkt.

De methoden voor de wijze van bepalen van de boekwaarde in het kader van het bepalen van de herwaarderingsreserve voor op actuele gewaardeerde vastgoedbeleggingen (wel of geen rekening houden met cumulatieve afschrijvingen en waardeverminderingen) zoals vermeld in alinea 213.504 zijn geëvalueerd. Daarbij is, omdat deze methoden gelijkwaardig zijn, de aanbeveling voor toepassing van een bepaalde methode verwijderd.

Als gevolg van de actualisering van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' is de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen van het geven van een nadere toelichting in situaties dat de reële waarde van een vastgoedbelegging niet op betrouwbare wijze kan worden vastgesteld, zoals opgenomen in hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' in alinea 213.805, onder e, komen te vervallen.

In juni 2020 is RJ-Uiting 2020-11 'Ontwerp-Richtlijn: verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd. Naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 100 'Inleiding' worden ook enkele wijzigingen voorgesteld in hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen'.

In alinea 213.113 is de situatie beschreven van een rechtspersoon die een onroerende zaak in eigendom heeft en deze ter beschikking stelt aan en gebruikt wordt door de moedermaatschappij of een andere groepsmaatschappij. Deze onroerende zaak is geen vastgoedbelegging in de geconsolideerde jaarrekening die beide rechtspersonen omvat, omdat de onroerende zaak gezien vanuit het perspectief van de groep als geheel voor eigen gebruik is bestemd. Daarbij is beschreven dat de onroerende zaak in de enkelvoudige jaarrekening van de rechtspersoon wordt aangemerkt als vastgoedbelegging. Voorgesteld wordt om bij toepassing van de vermogensmutatiemethode de onroerende zaak gehouden door de dochtermaatschappij te classificeren als vastgoed voor eigen gebruik, zoals ook is gehanteerd ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening. Door deze wijze van waardering zullen geen verschillen ontstaan tussen het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening en het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij, waardoor dit aansluit bij het algemene principe zoals uiteengezet in de ontwerprichtlijnen in hoofdstuk 100 'Inleiding'.

Daarnaast gaat de huidige bepaling niet specifiek in op de situatie waarbij het betreffende vastgoed wordt gehouden door de moedermaatschappij en dit vastgoed ter beschikking wordt gesteld aan een geconsolideerde deelneming voor eigen gebruik. Voorgesteld wordt dat de onroerende zaak in de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij dan eveneens wordt geclassificeerd als vastgoed voor eigen gebruik.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

Alinea 214.301 van hoofdstuk 214 'Financiële vaste activa' verwijst voor de eerste verwerking van deelnemingen waarin de rechtspersoon invloed van betekenis uitoefent op het zakelijke en financiële beleid naar hoofdstuk 216 'Fusies en overnames'. In deze alinea is

verduidelijkt dat de verwijzing onder andere betekent dat bij de verkrijging van deelnemingen die tegen nettovermogenswaarde worden gewaardeerd slechts goodwill kan ontstaan indien sprake is van de verkrijging van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen dat in staat is tot het genereren van opbrengsten.

In juni 2020 is RJ-Uiting 2020-11 'Ontwerp-Richtlijn: verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd. Naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 100 'Inleiding' worden ook enkele wijzigingen voorgesteld in hoofdstuk 214 Financiële vaste activa. In de alinea's 214.312 tot en met 214.312b zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot combinatie 3. Er worden redactionele aanpassingen voorgesteld in de titel van deze sub-paragraaf en tevens wordt alinea 214.338a toegevoegd consistent met bovenstaande aanpassing in Richtlijn 213 'Vastgoedbeleggingen' met betrekking tot het toepassen van de vermogensmutatiemethode.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

In alinea 216.101 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' is verduidelijkt dat dit hoofdstuk van toepassing is op fusies en overnames waarbij sprake is van de verkrijging van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen dat in staat is tot het genereren van opbrengsten. Tevens is verduidelijkt op welke wijze de verkregen identificeerbare activa en/of verplichtingen worden verwerkt indien daar geen sprake van is. Deze wijzigingen hebben ook geleid tot een tekstuele aanpassing in alinea 216.602.

Ontwerp-Richtlijn 221 Onderhanden projecten

Zoals uiteengezet onder A. *Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel* is besloten de inhoud van RJ-Uiting 2019-15, met het daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zal voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, dit hoofdstuk definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

Richtlijn 240 Eigen vermogen

In de RJ-bundel jaareditie 2019 is aan de alinea's 240.207 en 240.208 van hoofdstuk 240 'Eigen vermogen' de mogelijkheid toegevoegd dat de classificatie van een financieel instrument als eigen vermogen of als vreemd vermogen in de enkelvoudige jaarrekening kan worden gebaseerd op de juridische vorm of op de economische realiteit van het instrument. Thans is ook alinea 240.209 hierop aangepast en is tevens de structuur van de alinea's 240.207 tot en met 240.209 aangepast.

Richtlijn 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa

In alinea 252.102 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' is verduidelijkt dat contracten betreffende financiële garanties die voldoen aan de definitie van een derivaat, binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 290 'Financiële instrumenten' vallen en niet binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 252. Zie verder hieronder bij Richtlijn 290 'Financiële instrumenten'.

Ontwerp-Richtlijn 270 De winst-en-verliesrekening

Zoals uiteengezet onder A. *Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel* is besloten de inhoud van RJ-Uiting 2019-15, met het daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstuk 270 'De winst-en-verliesrekening', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zal voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, dit hoofdstuk definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

In januari 2020 is RJ-Uiting-2 'Transitievergoedingen' gepubliceerd. Hoofdstuk 271 'Personeelsbeloningen' bevat bepalingen voor de verwerking van transitievergoedingen.

Sinds 1 januari 2020 vervangt de 'Wet arbeidsmarkt in balans' de 'Wet werk en zekerheid'. De Wet arbeidsmarkt in balans regelt dat vanaf 1 januari 2020 een werknemer vanaf de eerste dag van de arbeidsovereenkomst recht heeft op een transitievergoeding bij ontslag. De omvang van de transitievergoeding wordt op een andere wijze bepaald dan volgens de Wet werk en zekerheid. Vanwege deze wetswijziging is de verwijzing in alinea 271.502a vervangen door een verwijzing naar de Wet arbeidsmarkt in balans. Daar waar in de overgangsfase transitievergoedingen nog vallen onder de Wet werk en zekerheid blijft alinea 271.502a onverminderd van toepassing op transitievergoedingen op basis van die wet. Afgezien van deze verwijzing naar de wet is hoofdstuk 271 inhoudelijk niet gewijzigd.

In november 2019 is RJ-Uiting-16 'Implementatie EU-richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid' gepubliceerd. Aan de hand van deze Richtlijn (2017/828/EU) zijn onder meer nieuwe wettelijke bepalingen ingevoerd in het Burgerlijk Wetboek (BW) en de Wet op het financieel toezicht (Wft) inzake het bezoldigingsverslag en -beleid. In alinea's 271.606 en 271.607 van hoofdstuk 271 'Personeelsbeloningen' wordt in navolging van de ongewijzigde vereisten van artikel 2:383c BW ten aanzien van de wijze van verwerking van bezoldigingsinformatie in de toelichting van de jaarrekening, thans tevens verwezen naar de opname van deze informatie in het bezoldigingsverslag en naar het nieuwe hoofdstuk 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport'.

Richtlijn 272 Belastingen naar de winst

In alinea 272.305 van hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst' is verduidelijkt dat wijzigingen in de belastinglatentie die gerelateerd zijn aan de vreemd-vermogenscomponent van het samengestelde instrument in de winst-en-verliesrekening verantwoord worden.

Richtlijn 275 Op aandelen gebaseerde betalingen

In maart 2020 is RJ-Uiting 2020-4 'Ontwerp-alinea's RJ 213 'Vastgoedbeleggingen', RJ 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen', RJ 290 'Financiële instrumenten' en RJ 360 'Het kasstroomoverzicht' gepubliceerd. Naar aanleiding van het evalueren van niet-wettelijke opties in de Richtlijnen is een aanpassing doorgevoerd in dit hoofdstuk 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen'.

In alinea 275.207 is beschreven dat daar waar de tegenpartij van een op aandelen gebaseerde betaling het recht heeft om afwikkeling in liquide middelen te eisen, de reële waarde van dit afwikkelingsalternatief lager kan zijn dan bij afwikkeling in eigen-vermogensinstrumenten van de rechtspersoon. In dat geval dienen de eigen-vermogenscomponent (het verschil tussen de reële waarde van de totale toezegging en de reële waarde van de toezegging

bij afwikkeling in liquide middelen) en de vreemd-vermogenscomponent afzonderlijk verwerkt te worden. De mogelijkheid om dan uitsluitend een verplichting op te nemen is vervallen.

Een eventuele stelselwijziging dient overeenkomstig hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te worden verwerkt.

Richtlijn 290 Financiële instrumenten

In maart 2020 is RJ-Uiting 2020-4 'Ontwerp-alea's RJ 213 'Vastgoedbeleggingen', RJ 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen', RJ 290 'Financiële instrumenten' en RJ 360 'Het kasstroomoverzicht' gepubliceerd. Naar aanleiding van het evalueren van niet-wettelijke opties in de Richtlijnen zijn een tweetal aanpassingen doorgevoerd in hoofdstuk 290 'Financiële instrumenten'.

Kasstroomhedge-accounting:

In alinea 290.631 is beschreven dat er bij toepassing van kasstroomhedge-accounting twee verwerkingswijzen mogelijk zijn indien de afgedekte toekomstige transactie tot de opname van een niet-financieel actief of een niet-financiële verplichting leidt. Alleen de mogelijkheid blijft behouden om de met kasstroomhedge-accounting samenhangende winsten en verliezen, die rechtstreeks in het eigen vermogen zijn opgenomen, te verwerken in de eerste kostprijs of andere boekwaarde van het niet-financiële actief of de niet-financiële verplichting die ontstaat als de afgedekte toekomstige transactie plaatsvindt. Vervallen is de mogelijkheid om de met kasstroomhedge-accounting samenhangende winsten en verliezen, die rechtstreeks in het eigen vermogen zijn opgenomen, over te brengen naar de winst-en-verliesrekening.

Kostprijs-hedge-accounting:

In alinea 290.638 is beschreven dat er bij toepassing van kostprijs-hedge-accounting twee verwerkingswijzen mogelijk zijn indien de afgedekte toekomstige transactie tot de opname van een niet-financieel actief of een niet-financiële verplichting leidt. Alleen de mogelijkheid blijft behouden om de met kostprijs-hedge-accounting samenhangende winsten en verliezen, die nog niet in de winst-en-verliesrekening zijn opgenomen, te verwerken in de eerste kostprijs of andere boekwaarde van het niet-financiële actief of de niet-financiële verplichting die ontstaat als de afgedekte toekomstige transactie plaatsvindt. Vervallen is de mogelijkheid om de met kostprijs-hedge-accounting samenhangende winsten en verliezen die als overlopende post in de balans zijn opgenomen, over te brengen naar de winst-en-verliesrekening.

Tevens zijn, consistent met bovenstaande aanpassingen, twee voorbeelden in bijlage 3 aangepast.

Een eventuele stelselwijziging dient overeenkomstig hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te worden verwerkt.

In alinea 290.201 is verduidelijkt dat contracten betreffende financiële garanties die voldoen aan de definitie van een derivaat, binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 290 vallen. Een voorbeeld betreft een 'credit default swap' waarbij de emittent verplicht is specifieke betalingen te verrichten op grond van wijzigingen in de kredietwaardigheid van een andere partij (de 'onderliggende waarde'), ongeacht of de houder van het financiële garantiecontract blootstaat aan kredietrisico met betrekking tot deze andere partij. Daarentegen is hoofdstuk 290 niet van toepassing op contracten betreffende financiële garanties waarbij

de emittent verplicht is specifieke betalingen te verrichten om de houder te compenseren voor een door hem geleden verlies omdat een specifieke schuldenaar zijn betalingsverplichting niet nakomt.

Als gevolg van de actualisering van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' is de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen van het geven van informatie inzake het liquiditeitsrisico, zoals opgenomen in hoofdstuk 290 in de alinea's 290.918 tot en met 290.927, komen te vervallen.

In alinea 290.937 is verduidelijkt dat wanneer financiële activa of financiële verplichtingen tegen reële waarde zijn gewaardeerd in de balans, het bedrag van de reële waarde niet in de toelichting hoeft te worden opgenomen. Nadere informatie over de reële waarde, zoals de waarderingsmethodiek en belangrijkste veronderstellingen, dient wel in de toelichting te worden opgenomen.

Richtlijn 300 Functie en indeling

In alinea 300.101a van hoofdstuk 300 'Functie en indeling' is het doel van de toelichting opgenomen. De toelichting heeft als doel om betrouwbare informatie te verschaffen die relevant is voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening (zie ook alinea 9 tot en met 11 van het Stramien inzake gebruikers en hun informatiebehoefte). Ook zijn begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van belang bij het verschaffen van informatie in de toelichting.

Richtlijn 315 Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen

De tekst van het hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen', inclusief de bijlagen bij dit hoofdstuk, is geactualiseerd. Gelijktijdig hiermee heeft ook een beoordeling van de vrijstellingen van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote rechtspersonen plaatsgevonden, hetgeen heeft geleid tot het vervallen van enkele vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen in hoofdstuk 121 'Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa', hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen', hoofdstuk 145 'Schattingswijzigingen', hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' en hoofdstuk 290 'Financiële instrumenten'. Als gevolg van diverse (redactionele) wijzigingen heeft ook een hernummering van de alinea's en de onderwerpen in bijlage 2 van hoofdstuk 315 'Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen' plaatsgevonden.

Richtlijn 330 Verbonden partijen

In november 2019 is RJ-Uiting-16 'Implementatie EU-richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid' gepubliceerd. Aan de hand van deze EU-richtlijn (2017/828/EU) zullen onder meer nieuwe wettelijke bepalingen worden ingevoerd in het Burgerlijk Wetboek (BW) en de Wet op het financieel toezicht (Wft). Naar aanleiding hiervan is in alinea 330.101 van hoofdstuk 330 'Verbonden partijen' verduidelijkt dat een vennootschap waarvan aandelen of met medewerking van de vennootschap uitgegeven certificaten zijn genoteerd aan een gereglementeerde markt (als bedoeld in art. 1:1 Wft), een materiële transactie met een verbonden partij, die niet in het kader van de normale bedrijfsvoering of niet onder normale marktvoorwaarden is aangegaan, openbaar maakt op het moment van de transactie. Dit is een aanvulling op alinea 330.201 waar op grond van wettelijke bepalingen dergelijke transacties tevens worden vermeld in de toelichting van de jaarrekening.

Richtlijn 360 Kasstroomoverzicht

In maart 2020 is RJ-Uiting 2020-4 'Ontwerp-alinea's RJ 213 'Vastgoedbeleggingen', RJ 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen', RJ 290 'Financiële instrumenten' en RJ 360 'Het kasstroomoverzicht' gepubliceerd. Naar aanleiding van het evalueren van niet-wettelijke opties in de Richtlijnen zijn een tweetal aanpassingen in hoofdstuk 360 'Kasstroomoverzicht' doorgevoerd.

In alinea 360.219 was opgenomen dat bij de aankoop respectievelijk verkoop van groepsmaatschappijen de in de geconsolideerde deelneming aanwezige geldmiddelen hetzij op de aankoopprijs respectievelijk de verkoopprijs in mindering worden gebracht, hetzij afzonderlijk wordt vermeld als onderdeel van de aansluiting tussen de netto-kasstroom en de balansmutaties van de geldmiddelen. De laatst genoemde mogelijkheid is vervallen, de aanwezige geldmiddelen dienen op de aankoopprijs respectievelijk de verkoopprijs in mindering gebracht te worden. Een eventuele stelselwijziging dient overeenkomstig hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' te worden verwerkt.

Tevens is alinea 360.207 aangepast. De betalingen van financiële leasetermijnen inzake het interestbestanddeel wordt in overeenstemming met de stelselkeuze voor kasstromen uit hoofde van betaalde interest gepresenteerd.

Richtlijn 400 Bestuursverslag

In januari 2020 is RJ-Uiting 2020-3 'Bestuursverslag: vervallen wettelijk streefcijfer' gepubliceerd. Per 1 januari 2020 is artikel 2:391 lid 7 BW vervallen en hierdoor is alinea 400.108a van hoofdstuk 400 'Bestuursverslag' eveneens vervallen.

Richtlijn 404 Bezoldigingsverslag en remuneratierapport

In november 2019 is RJ-Uiting-16 'Implementatie EU-richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid' gepubliceerd. Aan de hand van deze EU-richtlijn (2017/828/EU) zijn onder meer nieuwe wettelijke bepalingen ingevoerd in het Burgerlijk Wetboek (BW) en de Wet op het financieel toezicht (Wft). Naar aanleiding hiervan is een nieuw hoofdstuk, hoofdstuk 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport', toegevoegd aan de Richtlijnen, met daarin de voorschriften voor het bezoldigingsverslag van een vennootschap waarvan aandelen of met medewerking van de vennootschap uitgegeven certificaten zijn genoteerd aan een gereguleerde markt (als bedoeld in art. 1:1 Wft). Tevens zijn de alinea's 405.107 tot en met 405.109 van hoofdstuk 405 'Verslag van raad van commissarissen' verplaatst naar hoofdstuk 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport'.

Richtlijn 405 Verslag raad van commissarissen

De alinea's 405.107 tot en met 405.109 van hoofdstuk 405 'Verslag van raad van commissarissen' zijn verplaatst naar hoofdstuk 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport'.

Richtlijn 645 Toegelaten instellingen Volkshuisvesting

In december 2019 is de RJ-Uiting 2019-18 'Ontwerp-richtlijn 645 Toegelaten instellingen volkshuisvesting' gepubliceerd. Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft op 30 september 2019 in de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 (Rtiv) nieuwe definities opgenomen voor onderhoud en verbetering en voor de verwerking daarvan. Uitgaven die voldoen aan de definitie van onderhoud moeten volgens de Rtiv worden verwerkt als onderhoudslasten in de winst-en-verliesrekening, uitgaven die voldoen aan de definitie van verbetering moeten volgens de Rtiv worden verwerkt als on-

derdeel van de kostprijs van het vastgoed in exploitatie. De mogelijk gewijzigde verwerking van onderhoud en verbetering op grond van de Rtv heeft geen invloed op de omvang van het vermogen en resultaat en op de kasstromen, maar wel op de samenstelling daarvan. Daarom zijn de volgende wijzigingen aangebracht in hoofdstuk 645 'Toegelaten instellingen volkshuisvesting':

- Aanpassing van alinea 645.202 in die zin dat uitgaven na eerste verwerking van vastgoed in exploitatie moeten worden verwerkt in overeenstemming met artikel 14a van de Rtv.
- In een overgangsbepaling in alinea 645.504:
 - Is verduidelijkt dat de aangepaste alinea 645.202 van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020, echter dat eerdere toepassing is toegestaan.
 - De overgang van de verwerking van uitgaven na eerste verwerking in de kostprijs van het vastgoed in exploitatie naar verwerking volgens de bepalingen van artikel 14a van de Rtv is een stelselwijziging die volgens hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' moet worden verwerkt. De toegelaten instelling volkshuisvesting mag deze stelselwijziging, in afwijking van hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen', prospectief verwerken. Bij prospectieve verwerking worden de uitgaven na eerste verwerking vanaf het boekjaar waarin de stelselwijziging wordt doorgevoerd volgens artikel 14a van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 verwerkt en worden de vergelijkende cijfers niet aangepast.
 - Bij prospectieve verwerking van de stelselwijziging is het toegestaan, in afwijking van alinea 140.214 van hoofdstuk 140 'Stelselwijziging', de betekenis van de stelselwijziging voor de individuele posten kwalitatief toe te lichten. Dit houdt in dat vanwege de vergelijkbaarheid moet worden vermeld welke posten van de balans, de winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht door de stelselwijziging zijn beïnvloed.

In het hoofdstuk zijn tevens wijzigingen aangebracht om te verduidelijken wanneer herclassificatie van 'vastgoed in exploitatie' naar 'vastgoed in ontwikkeling bestemd voor eigen exploitatie' dient plaats te vinden. In alinea 645.212 is opgenomen dat herclassificatie aan de orde is indien sprake is van een beëindiging van de duurzame exploitatie van het vastgoed teneinde het vastgoed te slopen en nieuw vastgoed te ontwikkelen. Zolang het vastgoed nog duurzaam wordt verhuurd vindt geen herclassificatie plaats naar vastgoed in ontwikkeling bestemd voor eigen exploitatie.

In alinea 645.218 is verduidelijkt dat een verlieslatend contract niet alleen aan de orde kan zijn bij nieuwbouwprojecten, maar tevens bij investeringen in bestaande projecten. Bij investeringen in bestaande complexen is sprake van een verlieslatend contract indien de verwachte uitgaven van de investering hoger zijn dan de verwachte stijging van de marktwaarde van het complex als gevolg van de investering. Voor het verschil tussen de kostprijs en de verwachte stijging van de marktwaarde wordt een voorziening gevormd, indien en voor zover de uitgaven met betrekking tot een investering in bestaand vastgoed nog niet in de balans zijn verwerkt.

RJ 650 Fondsenwervende organisaties

Hoofdstuk 650 'Fondsenwervende organisaties' is op enkele punten aangepast. De definitie van fondsenwervende organisatie die in alinea 650.101 was opgenomen is verplaatst naar paragraaf 0 Definities. In alinea 650.305 zijn bij de onderverdeling van reserves de statutaire reserves toegevoegd.

RJ 660 Onderwijsinstellingen

In hoofdstuk 660 'Onderwijsinstellingen' is alinea 660.522 aangepast in verband met de vermelding van een vereiste reflectie van de medezeggenschap op de realisatie van het plan tot dan toe, de betrokkenheid van belanghebbenden en de facilitering van de medezeggenschap in het bestuursverslag en de jaarrekening over 2021.

Daarnaast is de overgangsbepaling in alinea 660.601 verlengd tot en met het boekjaar 2020. Dit houdt in dat het op grond van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs ook in het boekjaar 2020 nog is toegestaan de jaarlijkse toevoegingen aan de voorziening voor groot onderhoud te bepalen op basis van het voorgenomen groot onderhoud gedurende de gehele planperiode van het groot onderhoud op het niveau van het onderwijsband gedeeld door het aantal jaren waaruit deze planperiode bestaat.

C. Overige aanpassingen*Redactionele aanpassingen*

In diverse hoofdstukken zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd.

In hoofdstuk 210 'Immateriële vaste activa' (alinea 210.201), hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' (alinea 212.201), hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' (alinea 213.201) en hoofdstuk 645 'Toegelaten instellingen volkshuisvesting' (alinea 645.201) zijn de verwerkingscriteria voor activa op uniforme wijze geformuleerd.

Afdeling 9 – bijlagen

In november 2019 is de RJ-Uiting-16 'Implementatie EU-richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid' gepubliceerd. Hiermee zijn in Bijlage 900 Wetteksten, in 900.2 'Tekst van diverse artikelen van Boek 2 BW', enige met deze wetgeving in het BW (*Stb.* 2019, nr. 423) ingevoerde relevante bepalingen toegevoegd. Dit betreffen bepalingen voor bepaalde beursgenoteerde vennootschappen inzake het bezoldigingsbeleid en het bezoldigingsverslag (art. 2:135a, 135b, 145 en 160a BW), zoals opgenomen in hoofdstuk 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport' (zie boven), alsmede bepalingen inzake vermelding van transacties met verbonden partijen (art. 2:167 tot en met 170 BW).

Commentaar

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op de ontwerp-Richtlijnen. Deze reacties en commentaren ziet de RJ graag uiterlijk **1 december 2020** – bij voorkeur per e-mail via secretariaat@rjnet.nl – tegemoet. Voor overige reacties en commentaren geldt geen uiterste inzendtermijn.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen bij het vaststellen respectievelijk wijzigen van definitieve Richtlijnen. Deze worden door de RJ als openbare informatie behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door de respondent is

aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

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