

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2021

Algemeen

Voor u ligt de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen. Editie 2021 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Voor ontwerp-Richtlijnen die in deze editie definitief zijn geworden, geldt eveneens de ingangsdatum 1 januari 2022, 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's in diapositief (wit tegen zwarte achtergrond).

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van de jaareditie 2020 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 2021.

Wijzigingen in editie 2021

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

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

In deze bundel zijn alle van toepassing zijnde RJ-Uitingen verwerkt, namelijk de RJ-Uitingen 2020-12, 2020-14 tot en met 2021-1, 2021-3 tot en met 2021-5, 2021-7 tot en met 2021-12, met inachtneming van eventueel binnengekomen commentaar.

De wijzigingen per hoofdstuk worden nader uiteengezet in *B. Wijzigingen per hoofdstuk*. 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 2020-13: 'Verslaggeving tegemoetkoming NOW-regeling'.

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

RJ-Uiting 2021-6: 'Impact Covid-19 en sectorspecifieke compensatieregelingen op de jaarverslaggeving 2020 van zorginstellingen'.

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 2022.

In deze jaareditie zijn vier ontwerp-alinea's opgenomen: het betreft in hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' ontwerp-alinea's 212.303, 212.703, 212 808 en in hoofdstuk 216 'Fusies en overname' ontwerp-alinea 216.409.

Richtlijn 100 Inleiding

In januari 2021 is RJ-Uiting 2021-1 'Verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd, waarbij de aanpassingen met name betrekking hebben op het verduidelijken van de toepassing van combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening. Beoogd is om de toepassing van combinatie 3 meer conceptueel uit te werken.

Artikel 2:362 lid 8 BW staat toe om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen op basis van IFRS in combinatie met de enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9 Boek 2 BW, waarbij de waarderingsgrondslagen worden toegepast die de rechtspersoon ook in de geconsolideerde jaarrekening heeft toegepast (combinatie 3). In hoofdstuk 100 'Inleiding', paragraaf 1 'Toepassing Richtlijnen en IFRS in de geconsolideerde en/of enkelvoudige jaarrekening' zijn de bepalingen inzake combinatie 3 opgenomen.

Het algemene principe is verduidelijkt dat het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening in beginsel gelijk is aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening (alinea 100.107). 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.

Dit betekent dat bij het bepalen van de waardering van activa en passiva (inclusief geconsolideerde deelnemingen) in de enkelvoudige jaarrekening, dezelfde waarderingsgrondslagen en daaruit voortvloeiende waarderingsgrondslagen van de (onderliggende) activa en passiva worden gehanteerd, zoals deze zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. Hierdoor worden dezelfde boekwaarden van alle onderliggende activa en passiva zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening ook gehanteerd in de enkelvoudige jaarrekening. De IFRS-standaarden worden derhalve niet opnieuw zelfstandig toegepast in de enkelvoudige jaarrekening. Dat geldt ook voor de post geconsolideerde deelnemingen. Door deze te beschouwen als een samenstel van activa en passiva, worden de boekwaarden van de onderliggende (netto) activa en passiva onder toepassing van de vermogensmutatiemethode op dezelfde basis bepaald zoals deze ook (afzonderlijk) zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening.

Hieruit vloeit voort dat transacties en / of balansposities tussen de moedermaatschappij en haar geconsolideerde deelneming, waarbij sprake is van een 100%-belang, in beginsel 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 bij het hoofdstuk.

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 (alinea 100.108). 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 (alinea 100.109) (verwerking vindt plaats in overeenstemming met alinea's 260.301 tot en met 260.308 van hoofdstuk 260) of als sprake is van een geconsolideerde deelneming met een negatief eigen vermogen (alinea 100.110). 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 is verduidelijkt dat naast de presentatie- en toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW tevens de presentatie- en toelichtingsbepalingen uit de Richtlijnen gevolgd moeten worden (alinea 100.111). Tenslotte zijn enkele redactionele aanpassingen doorgevoerd.

In de nieuwe alinea 100.112 is de verwerkingswijze voor 'niet-geconsolideerde deelnemingen' in de enkelvoudige jaarrekening opgenomen toegevoegd. Hiermee wordt het onderscheid tussen de verwerking van eliminaties van geconsolideerde en niet-geconsolideerde deelnemingen verduidelijkt.

Overigens benadrukt de RJ dat door deze verduidelijkingen inzake de enkelvoudige jaarrekening geen interpretatie wordt gegeven over de toepassing van IFRS in de geconsolideerde jaarrekening (onder combinaties 3 en 4) of de enkelvoudige jaarrekening (onder combinatie 4).

Richtlijn 122 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta

In oktober 2020 is de RJ-Uiting 2020-14 'Overgangsbepaling in RJ 122 'Prijsgrondslagen voor vreemde valuta' gepubliceerd, waarmee een verduidelijking is doorgevoerd in de overgangsbepaling in alinea 122.602. De overgangsbepaling houdt verband met het vervallen van een optie in alinea 122.310. Voorheen was het mogelijk om de omrekening van goodwill en elke aanpassing naar de reële waarde van de boekwaarden van andere activa en passiva van een bedrijfsuitoefening in het buitenland tegen de slotkoers of tegen wisselkoers op het moment van de transactie te verwerken. Vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020 is deze optie beperkt tot de goodwill. De aanpassingen naar de reële waarde van de boekwaarden van de andere activa en passiva wordt omgerekend tegen de slotkoers op balansdatum. Deze aanpassing geldt derhalve voor de omrekening tegen de slotkoers van de gehele boekwaarde van een actief of passief van een bedrijfsuitoefening in het buitenland. In de overgangsbepaling is reeds in de RJ-bundel jaareditie 2020 geregeld dat, in afwijking van hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen', de stelselwijziging als gevolg van het vervallen van deze optie prospectief verwerkt mag worden.

In de overgangsbepaling is verduidelijkt dat voor deze specifieke situatie met een prospectieve verwerking bedoeld wordt dat het omrekenen van de aanpassingen naar de reële waarde van de boekwaarden van andere activa en passiva tegen slotkoers uitsluitend wordt toegepast op overnames die plaatsvinden in verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020.

Richtlijn 150 Fouterstel en Richtlijn 140 Stelselwijzigingen

Met een voorbeeld in een bijlage bij hoofdstuk 150 'Fouterstel' is verduidelijkt hoe de effecten van fouterstel kunnen worden gepresenteerd in het mutatieoverzicht van het eigen vermogen op basis van alinea's 150.202 en 150.205. De verwerking van het cumulatieve effect in het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar is noodzakelijk omdat de jaarrekeningen van voorgaande boekjaren niet worden aangepast. Het aangepaste beginvermogen is het uitgangspunt voor de bepaling van het resultaat over het boekjaar. De vergelijkende cijfers worden echter wel aangepast, zowel in de balans en winst-en-verliesrekening (alinea 150.205) als in het mutatieoverzicht van het eigen vermogen (alinea 240.237 van hoofdstuk 240 'Eigen vermogen'). In deze vergelijkende cijfers wordt het cumulatieve effect toegerekend aan het eigen vermogen aan het begin van het voorgaande boekjaar, respectievelijk het resultaat over het voorgaande boekjaar conform alinea 150.205.

In alinea 140.208 van hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen' wordt verwezen naar het voorbeeld in de bijlage van hoofdstuk 150 'Fouterstel'. Dit voorbeeld geldt mutatis mutandis ook voor de wijze waarop de effecten van een stelselwijziging kunnen worden gepresenteerd in het mutatieoverzicht van het eigen vermogen op basis van alinea 140.208 en 140.211.

Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum

In alinea 160.206 van hoofdstuk 160 'Gebeurtenissen na balansdatum' is opgenomen dat gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum, niet in de jaarrekening worden verwerkt, tenzij de continuïteitsveronderstelling vervalt en voor de jaarrekening de liquidatiegrondslagen van toepassing worden. In deze alinea is nu verduidelijkt dat de jaarrekening in dat geval wordt aangepast

ongeacht of de ontwikkelingen na balansdatum bekend zijn geworden in de periode tot aan het opmaken van de jaarrekening (periode a) of in de periode tussen het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening (periode b), zoals eerder aangegeven in RJ-Uiting 2020-5 'Impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019'. Bijlage 1 bij hoofdstuk 160 en alinea 102 van hoofdstuk 170 'Discontinuïteit en ernstige onzekerheid over continuïteit' zijn overeenkomstig aangepast.

Inzake gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum zijn twee aanpassingen gemaakt. Alinea 160.202 is verder in lijn gebracht met artikel 2:362 lid 6 BW. Daarnaast is in alinea 160.402 verduidelijkt dat indien dergelijke gebeurtenissen blijken in periode b, de toelichting alleen behoeft te worden geactualiseerd voor zover dat onontbeerlijk is voor het inzicht. De RJ benadrukt dat met deze aanpassingen geen inhoudelijke wijziging wordt beoogd.

Hoofdstuk 160 gaat niet in op de verdere wijze waarop (juridisch) invulling wordt gegeven aan de verwerking en/of toelichting in de jaarrekening als gevolg van gebeurtenissen die zich voordoen in periode b, zoals de vraag of dergelijke wijzigingen worden verwerkt in de opgemaakte jaarrekening of in een nieuw op te maken jaarrekening.

Richtlijn 212 Materiële vaste activa

Alinea 212.303 van hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' bepaalt dat opbrengsten uit de verkoop van geproduceerd materiaal, zolang het actief niet op zijn plaats en in de staat is gebracht voor het beoogd gebruik, in mindering worden gebracht op de kostprijs van het actief. Een door de IASB uitgebrachte wijziging met betrekking tot materiële vaste activa (Amendments to IAS 16 Property, Plant and Equipment – Proceeds before intended use) verplicht echter om deze opbrengsten in de winst-en-verliesrekening te verwerken. In navolging van deze wijziging in IAS 16 is besloten om deze verwerkingsmethode als alternatieve verwerkingsmethode mogelijk te maken en daarvoor is alinea 212.303 aangepast. Op deze wijze beoogt de RJ te faciliteren dat een rechtspersoon die op basis van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving de jaarrekening opmaakt aansluiting kan houden met mogelijke andere rapportages die op basis van IFRS worden opgesteld (bijvoorbeeld voor groepsdoel-einden).

Indien gebruik wordt gemaakt van deze alternatieve verwerkingsmethode worden de opbrengsten en de bijbehorende kosten van geproduceerd materiaal zolang het actief niet op zijn plaats en in de staat is gebracht voor het beoogd gebruik, alsmede de posten in de winst-en-verliesrekening waarin deze bedragen zijn opgenomen, in de toelichting vermeld (alinea 212.703 sub g). Daarnaast wordt de stelselwijziging, overeenkomstig de overgangsbepaling in IAS 16, bij de overgang naar de alternatieve verwerkingsmethode verwerkt volgens de overgangsbepaling in alinea 212.808.

Richtlijn 213 Vastgoedbeleggingen

In januari 2021 is RJ-Uiting 2021-1 'Verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd.

In alinea 213.113 van hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' 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. Deze alinea gaat niet specifiek in op de waardering van de betreffende geconsolideerde deelneming in de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij bij toepassing van de vermogensmutatiemethode.

Aangepast is dat bij toepassing van de vermogensmutatiemethode de onroerende zaak gehouden door de dochtermaatschappij wordt geclassificeerd 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 RJ 100 'Inleiding', paragraaf 1 'Toepassing Richtlijnen en IFRS in de geconsolideerde en/of enkelvoudige jaarrekening'.

Daarnaast ging de 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. Aangepast is dat de onroerende zaak in de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij eveneens wordt geclassificeerd als vastgoed voor eigen gebruik.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

In januari 2021 is RJ-Uiting 2021-1 'Verduidelijking toepassing combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening en waardering vastgoed voor eigen gebruik in enkelvoudige jaarrekening moedermaatschappij' gepubliceerd.

In de alinea's 214.312 tot en met 214.312b van hoofdstuk 214 'Financiële vaste activa' zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot combinatie 3. Er zijn redactionele aanpassingen doorgevoerd in de titel van deze subparagraaf en tevens is een bepaling (alinea 214.338a) toegevoegd consistent met de aanpassing in hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' met betrekking tot het toepassen van de vermogensmutatiemethode.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

In ontwerp-alinea 216.409 van hoofdstuk 216 'Fusies en overname' wordt voorgesteld om te verduidelijken dat bij toepassing van de 'pooling of interest' methode informatie wordt verstrekt met betrekking tot de bedragen van activa en passiva aan het begin van het boekjaar, alsmede resultaten met betrekking tot het vergelijkend boekjaar. Aanbevolen wordt om deze bedragen eveneens te vermelden op de fusiedatum respectievelijk voor de periode tussen het begin van het boekjaar en de fusiedatum.

Richtlijn 221 Onderhanden projecten

In juni 2021 is RJ-Uiting 2021-10 'Ontwerp-alinea's met betrekking tot de verantwoording van verlieslatende contracten' gepubliceerd. Deze alinea's zijn in juli 2021 definitief geworden. In alinea 221.323 van hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten' is verwezen naar de gewijzigde alinea 252.405 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'. Als gevolg hiervan is alinea 221.313 over verlieslatende contracten nu ook van toepassing op verlieslatende projecten. Daarbij is aangegeven dat projectkosten als invulling gelden van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. Aanvullend is in alinea 221.206 de verwijzing naar het opnemen van een redelijk deel van de indirecte of algemene kosten vervallen, om-

dat de alinea's 212.206 tot en met 212.210 voldoende ruimte bieden om indirecte kosten met betrekking tot projectactiviteiten te verwerken als projectkosten.

Richtlijn 221 Onderhanden projecten en Richtlijn 270 De winst-en-verliesrekening

De RJ heeft geconstateerd dat in de praktijk behoefte is aan nadere guidance over de manier waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de analyse hoe de RJ het beste aan deze behoefte tegemoet kan komen heeft de RJ de bepalingen in IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers' meegenomen. Na uitgebreide analyse heeft de RJ geconcludeerd dat het volledig overnemen van de bepalingen van IFRS 15 in de richtlijnen niet wenselijk is vanwege de doelgroep van de richtlijnen in combinatie met de daarmee samenhangende implementatiekosten. Derhalve had de RJ reeds besloten tot het doorvoeren van specifieke wijzigingen in de richtlijnen voor opbrengstverantwoording en deze aan te vullen met nadere uitleg en voorbeelden.

In november 2019 is RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten' gepubliceerd en naar aanleiding hiervan organiseerde de RJ een openbare bijeenkomst op 15 januari 2020. De tijdens deze bijeenkomst geuite commentaren en het daarna schriftelijk ontvangen commentaar op de ontwerprichtlijnen zijn door de RJ in behandeling genomen en beoordeeld. In december 2020 is vervolgens RJ-Uiting 2020-15 gepubliceerd. Dit project heeft geleid tot wijzigingen in hoofdstuk 270 'De winst-en-verliesrekening' en hoofdstuk 221 'Onderhanden projecten' (en van hoofdstuk B13 'Winst-en-verliesrekening' en paragraaf B5.3 'Onderhanden projecten' in de RJk-bundel).

De keuze van de RJ om zoveel als mogelijk de richtlijnen in stand te houden en deze aan te vullen met meer specifieke guidance en voorbeelden, maakt het inzichtelijk wat de precieze wijzigingen zijn. Om de implementatie van de wijzigingen die mogelijk voortkomen uit de aangepaste guidance te vereenvoudigen, staat de RJ toe dat de wijzigingen die toezien op de verwerking van opbrengsten alleen hoeven te worden toegepast op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na het begin van het boekjaar waarin deze wijzigingen voor het eerst worden toegepast (prospectief).

De RJ benadrukt dat bij de interpretatie van de richtlijnen de bepalingen van IFRS 15, inclusief nadere guidance voor de toepassing van IFRS 15, niet leidend zijn. De RJ faciliteert sinds de implementatie van IFRS 15 in 2018 dat rechtspersonen die de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving toepassen, voor de verslaggeving van opbrengsten en gerelateerde kosten optioneel IFRS 15 integraal kunnen toepassen. Deze faciliteit blijft onveranderd van toepassing (zie onder andere alinea 101a van RJ 270).

De wijzigingen zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan. Onderstaand zijn de doorgevoerde wijzigingen nader toegelicht. Tevens is een tabel opgenomen met een overzicht van de in de RJ-bundel doorgevoerde wijzigingen.

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

De richtlijnen vereisten reeds dat in bepaalde gevallen de criteria voor de verwerking van opbrengsten moesten worden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten

van een transactie (aangeduid als prestatieverplichtingen), teneinde de economische realiteit weer te geven. Deze bepaling was algemeen van aard. De RJ constateert dat in de praktijk verschillend met deze alinea werd omgegaan en heeft derhalve richtlijnen opgenomen voor het identificeren van prestatieverplichtingen. Met deze richtlijnen beoogt de RJ de verslaggeving van overeenkomsten met afzonderlijk te identificeren prestatieverplichtingen meer in lijn te brengen met de economische realiteit.

Garanties

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

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen voor de verwerking van garanties. In de richtlijnen is nu 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. Als de bij een transactie verstrekte garantie een afzonderlijke prestatieverplichting betreft, wordt het deel van de transactieprijs toegerekend aan deze prestatieverplichting verantwoord als uitgestelde opbrengst. Als daarvan niet sprake is, worden de te verwachten garantiekosten als een garantievoorziening opgenomen in overeenstemming met alinea 408 van hoofdstuk 252.

Variabele vergoedingen

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

In de richtlijnen waren geen specifieke bepalingen opgenomen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. In de richtlijnen is nu opgenomen dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij een overeenkomst waarbij alleen een vergoeding verschuldigd is indien een bepaald resultaat wordt behaald ('no cure no pay'). Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat wel op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding. De RJ heeft in bijlage 1 bij paragraaf 1 van hoofdstuk 270 twee voorbeelden opgenomen ter illustratie van de impact van schattingsonzekerheid ten aanzien van variabele vergoedingen (onder 25 Variabele vergoedingen).

Voor onderhanden projecten in opdracht van derden geldt een vergelijkbare bepaling. Indien de vergoeding voor de prestaties volledig of deels variabel is, wordt de mate van onzekerheid meegenomen bij de beoordeling of de totale projectopbrengsten op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald als onderdeel van de beoordeling of het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat (alinea 307

van hoofdstuk 221). Indien het resultaat van het onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, wordt geen winst toegerekend (door toepassing van alinea 314 van hoofdstuk 221).

Het toerekenen van de in een overeenkomst opgenomen transactieprijs aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen
(alinea 109c van hoofdstuk 270 en alinea 112 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten voorheen 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 richtlijnen is nu opgenomen dat deze toerekening naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen plaatsvindt. 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
(alinea 107 van hoofdstuk 270 en alinea 202b van hoofdstuk 221)

In de richtlijnen werd alleen ingegaan op de situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon. In de richtlijnen wordt nu ook ingegaan op door de rechtspersoon ontvangen voorfinanciering. Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, wordt de transactieprijs aangepast 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)
(alinea 105b van hoofdstuk 270 en alinea 114 van hoofdstuk 221)

De richtlijnen bevatten reeds indicatoren om vast te stellen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt (als principaal) of voor derden (als agent). In de richtlijnen is toegevoegd dat ook de zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voortvloeiende uit de levering een indicator is voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.

Opbrengsten uit licenties
(alinea's 123 tot en met 126 van hoofdstuk 270)

De richtlijnen bepalen dat royalty's volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst worden verwerkt. Gegeven de algemene aard van deze bepaling heeft de RJ meer specifieke richtlijnen opgenomen voor de verwerking van opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom. In die richtlijnen is nu opgenomen 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 licentie 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 belangrijke 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; 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 belangrijke 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.

In aanvulling hierop heeft de RJ in de richtlijnen opgenomen dat in geval van opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik, opbrengsten pas worden verwerkt wanneer de verkoop door de afnemer plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.

Wijzigingen van overeenkomsten

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

De richtlijnen bevatten voorheen geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten, waaronder overeengekomen onderhanden projecten. De RJ heeft nu richtlijnen opgenomen hoe dergelijke wijzigingen worden verwerkt. De 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

(alinea 108 van hoofdstuk 270)

In de richtlijnen was opgenomen dat de te verwerken opbrengst wordt bepaald na aftrek van eventuele bij verkoop verleende kortingen of omzetbonussen. Niet was bepaald in welke situaties een aan afnemers van goederen en diensten verstrekte vergoeding als een vermindering van de opbrengsten wordt verwerkt. In de richtlijnen is nu opgenomen dat dergelijke vergoedingen in mindering 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

(alinea 109a van hoofdstuk 270)

De richtlijnen bevatten reeds specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's. In de richtlijnen is nu opgenomen dat als een rechtspersoon een optie aan een afnemer verleent

om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen, die optie alleen aanleiding geeft tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkopen waarbij die optie is verleend. Indien aan deze voorwaarde is voldaan, worden de aan de verleende optie toe te rekenen opbrengsten verwerkt in de periode dat de tegoeden worden ingewisseld. Indien geen afzonderlijke prestatieverplichting bij het uitgeven van de optie wordt onderkend, wordt de opbrengst van de gehele transactie verwerkt op het moment van de verkoop waarbij de optie wordt verleend. De kosten van de verleende opties worden in dat geval op hetzelfde moment dan wel in dezelfde periode verwerkt.

*Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst
(alinea 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 richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen met betrekking tot de verwerking van dergelijke niet-terugbetaalbare vergoedingen. In de richtlijnen is nu 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 als onderdeel van de te identificeren prestatieverplichting. In de richtlijnen is nu opgenomen 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
(alinea 128 van hoofdstuk 270)*

In de richtlijnen waren geen bepalingen opgenomen over de wijze waarop de rechtspersoon opbrengsten verwerkt wanneer afnemers hun rechten niet uitoefenen. In de richtlijnen is nu opgenomen dat indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst wordt 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 wordt het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst verwerkt op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen.

*Retouren
(alinea 112 van hoofdstuk 270)*

De richtlijnen bevatten voorheen 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 richtlijnen zijn nu voor dit onderwerp specifieke bepalingen opgenomen. De rechtspersoon bepaalt de hoogte van de vergoeding waarop hij verwacht recht te zullen hebben op basis van de richtlijnen voor variabele ver-

goedingen. Voor bedragen waarop de rechtspersoon niet verwacht recht te zullen hebben, neemt de rechtspersoon een terugbetalingsverplichting in de balans op. 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 waardeverminderingen van geretourneerde goederen).

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

Voorheen was bepaald dat de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening werden gepresenteerd, zolang een project nog niet was voltooid. De RJ bepaalt nu dat het niet langer is toegestaan dat projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ verwacht dat hierdoor een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten als netto-omzet en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post 'Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk' zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in hoofdstuk 221. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van hoofdstuk 220.

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

De richtlijnen boden de mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren. De RJ acht deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, omdat deze presentatiewijze onvoldoende inzicht geeft in de balansposities en niet in lijn is met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten. Indien het saldo van een onderhanden project:

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

*Toelichting
(alinea 601 van hoofdstuk 270)*

In de richtlijnen waren reeds vereisten opgenomen ten aanzien van het toelichten van opbrengsten. In de richtlijnen is toegevoegd dat de aard van belangrijke prestatieverplichtingen wordt toegelicht. Ook is toegevoegd dat de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperiodes, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening, per belangrijk type prestatieverplichting wordt toegelicht.

Daarnaast is toegevoegd dat het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst toegelicht wordt.

*Overgangsbepalingen
(alinea's 701 en 702 van hoofdstuk 270 en alinea'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 staat de RJ als alternatief toe de wijzigingen in hoofdstuk 270 en hoofdstuk 221, met uitzondering van de wijzigingen inzake presentatie en toelichting, alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

De rechtspersoon heeft daarnaast de mogelijkheid om de wijzigingen in hoofdstuk 270 en hoofdstuk 221, met uitzondering van de wijzigingen inzake presentatie en toelichting, alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na een eerdere door de rechtspersoon zelf gekozen datum die ligt voor 1 januari 2022 of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

De RJ bepaalt voorts 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 wordt op welke wijze de overgang is verwerkt.

Tabel met wijzigingen in de RJ-bundel

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen</i>	De criteria voor de verwerking van opbrengsten worden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten van een transactie teneinde de economische realiteit weer te geven.	Nadere bepalingen opgenomen op welke wijze afzonderlijk te onderscheiden prestatieverplichtingen binnen een overeenkomst 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 wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe.	270.106a 221.202a

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea'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 wordt aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen toegerekend naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen.	270.109c 221.112
<i>Belangrijke financieringscomponent</i>	Bepalingen voor situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon.	Ook in geval van belangrijke voorfinanciering verstrekt door een afnemer aan de rechtspersoon wordt de door de rechtspersoon te verwerken opbrengst aangepast in combinatie met het verwerken van rentelasten over de financieringsperiode. Een financieringscomponent mag in ieder geval als onbelangrijk worden aangemerkt als ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst de rechtspersoon verwacht dat de periode tussen het moment waarop hij een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer overdraagt en het moment waarop de afnemer voor dat goed of die dienst betaalt maximaal één jaar is.	270.107 221.202b
<i>Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)</i>	Indicatoren voor het bepalen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt.	De zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering aan de afnemer is toegevoegd als indicator voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.	270.105b 221.114

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Opbrengsten uit licenties</i>	Royalty's 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: <ul style="list-style-type: none"> - een recht om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed); en - een recht om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat (de opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst). 	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 toevloeden.	Opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom op basis van verkopen of gebruik worden verwerkt op het moment dat de verkoop plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld.	270.126

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Wijzigingen van overeenkomsten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen hoe een wijziging van een overeenkomst wordt 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 wordt als een vermindering van de opbrengsten 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.	Als een rechtspersoon een optie aan een afnemer verleent om bijkomende goederen of diensten te verkrijgen geeft die optie alleen aanleiding tot het identificeren van een afzonderlijke prestatieverplichting indien de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkopen waarbij die optie is verleend.	270.109a
<i>Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst</i>	Geen specifieke bepalingen.	Nadere bepalingen opgenomen dat een dergelijke vergoeding als opbrengst wordt verwerkt als de verwachte toekomstige goederen of diensten waarop die vergoeding betrekking heeft, worden geleverd.	270.127

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea's
<i>Niet door afnemers uitgeoefende rechten</i>	Geen specifieke bepalingen.	Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, wordt het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst 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 wordt het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst 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 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 die worden gepresenteerd.	221.401

Onderwerp	Jaareditie 2020	Wijzigingen	Alinea'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: – een debetstand ver- toont, wordt het netto- bedrag verwerkt als een actief; en – een creditstand ver- toont, wordt het netto- bedrag verwerkt als een verplichting.	221.409
<i>Toelichting</i>	Bepalingen inzake de toe te lichten informatie.	Toegevoegd is dat de aard van belangrijke presta- tieverplichtingen wordt toegelicht. Daarnaast is toegevoegd dat de me- thode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waar- onder de wijze van vast- stelling van de mate van voltooiing van opdrach- ten tot dienstverlening, per belangrijk type pres- tatieverplichting wordt toegelicht. Het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst wordt ook toegelicht.	270.601

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

In juni 2021 is RJ-Uiting 2021-10 'Ontwerp-alinea's met betrekking tot de verantwoording van verlieslatende contracten' gepubliceerd. Deze alinea's zijn in juli 2021 definitief ge- worden. Voor verlieslatende contracten is verduidelijkt welke kosten relevant zijn voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. In alinea 252.405 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans op- genomen activa' is opgenomen dat deze bestaan uit de incrementele kosten en een toere- kering van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

Richtlijn 270 De winst-en-verliesrekening

Bij toepassing van de categoriale indeling van de winst-en-verliesrekening worden de af- schrijvingen en de lonen en salarissen als afzonderlijke posten opgenomen. Onder deze posten worden de bruto periodekosten verantwoord, dus zonder rekening te houden met eventueel geactiveerde kosten. In alinea 270.504 van hoofdstuk 270 'De winst-en-

verliesrekening' is verduidelijkt dat bij toepassing van de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening de aanvullend te vermelden totaalbedragen van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte afschrijvingen en lonen en salarissen de 'bruto' periodekosten betreffen, dus ongeacht of deze kosten deels zijn geactiveerd.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

Naar aanleiding van de herstructurering van hoofdstuk 400 'Bestuursverslag' (zie hierna) is alinea 271.608 aan hoofdstuk 271 'Personeelsbeloningen' toegevoegd met een specifiek voorschrift voor een open NV waarvan geen aandelen of geen met medewerking van de vennootschap uitgegeven certificaten van aandelen zijn genoteerd aan een gereglementeerde markt.

Richtlijn 272 Belastingen naar de winst

In alinea 272.607 van hoofdstuk 400 'Belastingen naar de winst' is nader verduidelijkt dat voor het salderen van latenties simultane afwikkeling geen vereiste is. De rechtspersoon saldeert bij elk tijdelijk verschil een latente belastingvordering met een latente belastingverplichting indien de rechtspersoon een in rechte afdwingbaar recht heeft om de over een verslagjaar te vorderen belasting te verrekenen met de over dat verslagjaar verschuldigde belasting en indien zij betrekking hebben op belasting naar de winst geheven door dezelfde belastingautoriteit op dezelfde belastbare rechtspersoon of fiscale eenheid. Met deze verduidelijking wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Richtlijn 274 Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun

In maart 2021 is de RJ-Uiting 2021-4 'Ontwerp-richtlijn 274 'Overheidssubsidies' en ontwerp-richtlijn Rjk B17 'Overheidssubsidies' gepubliceerd, waarin nieuwe bepalingen zijn opgenomen voor de presentatie van exploitatiesubsidie in de winst-en-verliesrekening. Deze alinea's zijn in juni 2021 definitief geworden.

Hierin is opgenomen dat exploitatiesubsidies worden gepresenteerd onder de opbrengsten of in aftrek worden gebracht op de gerelateerde kosten. Bij presentatie onder de opbrengsten kan de exploitatiesubsidie worden opgenomen onder een algemene post zoals 'overige opbrengsten' of als een afzonderlijke post. Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten. Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

Tevens is de titel van hoofdstuk 274 gewijzigd in 'Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun'. Deze titel geeft beter de inhoud van het hoofdstuk weer. Daarnaast zijn diverse tekstuele aanpassingen en verduidelijkingen doorgevoerd en zijn enkele alinea's komen te vervallen (alinea's 274.114 tot en met 274.116). Met laatstgenoemde aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

Richtlijn 292 Leasing

Vanwege de ongunstige economische ontwikkelingen als gevolg van de coronacrisis komt het voor dat lessors/verhuurders een tegemoetkoming doen aan lessees/huurders door huurbedragen tijdelijk te verlagen of uitstel van betaling te verlenen. Daar waar leasebedragen tijdelijk worden verlaagd, komt de vraag op hoe deze verlaging in de jaarrekening moet worden verwerkt. Via RJ-Uiting 2020-12 en RJ-Uiting 2021-9 is aangegeven dat dit wordt behandeld in de nieuwe alinea's 292.206a en 292.211a (voor lessees), en 292.313a (voor lessors) van hoofdstuk 292 'Leasing'. Deze alinea's gelden voor tegemoetkomingen op grond van de coronacrisis met betrekking tot leasebetalingen (oorspronkelijk) verschuldigd tot en met 30 juni 2022.

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

Richtlijn 394 Tussentijdse berichten

Naar aanleiding van de herstructurering van hoofdstuk 400 'Bestuursverslag' (zie hierna) is paragraaf 394.5 aangaande het halfjaarlijkse bestuursverslag en paragraaf 394.6 aangaande de verklaring inzake halfjaarlijkse financiële verslaggeving, van uitgevende instellingen toegevoegd aan hoofdstuk 394 'Tussentijdse berichten'. Dit betreft de nieuwe alinea's 394.501 tot en met 394.504 en 394.601.

Richtlijn 400 Bestuursverslag

In mei 2021 is RJ-Uiting 2021-8 'Ontwerp-Richtlijn 400 Bestuursverslag' gepubliceerd. Hiermee heeft de RJ gekozen om hoofdstuk 400 'Bestuursverslag' beleidsneutraal te herstructureren. Dit herziene hoofdstuk 400 is in juni 2021 definitief geworden. Met deze nieuwe inrichting en structuur wordt beoogd de leesbaarheid en toegankelijkheid van het hoofdstuk te vergroten. De gebruiker wordt op deze manier beter gefaciliteerd om te bepalen welke voorschriften op een specifieke onderneming van toepassing zijn. De inhoudelijke kern van de bepalingen is ongewijzigd gebleven.

De voorschriften voor het bestuursverslag komen voort uit een veelheid aan wet- en regelgeving. Naar aanleiding van nieuwe wet- en regelgeving zijn in de afgelopen jaren diverse alinea's en paragrafen toegevoegd aan hoofdstuk 400. Sommige voorschriften zijn van toepassing op alle middelgrote en grote rechtspersonen, andere voorschriften zijn slechts op bepaalde categorieën ondernemingen van toepassing.

Structuur hoofdstuk 400 Bestuursverslag

De RJ heeft het hoofdstuk middels een 'stapelstructuur' vormgegeven. Hierin komen eerst de voorschriften aan de orde die voor alle middelgrote en grote rechtspersonen van toepassing zijn. Vervolgens kunnen andere (sub) paragrafen aan de orde zijn voor specifieke ondernemingen, afhankelijk van hun omvang of hun kenmerk (zoals notering op een kapitaalmarkt). Het hoofdstuk kent de volgende 'stapelstructuur' met voorschriften voor de inhoud van het bestuursverslag, toegespitst op:

- Paragraaf 1: middelgrote en grote rechtspersonen
- Paragraaf 2: grote rechtspersonen
- Paragraaf 3: (bepaalde) organisaties van openbaar belang
- Paragraaf 4: vennootschappen waarvan aandelen, obligaties of certificaten daarvan zijn toegelaten tot handel van een gereguleerde markt of daarmee vergelijkbaar systeem als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht.

Als gevolg van deze 'stapelstructuur' is ervoor gekozen dat elke (sub)paragraaf een algemene inleiding, de wettelijke bepalingen, het toepassingsgebied en de bepalingen per onderwerp bevat. Hierdoor is inzichtelijk gemaakt voor welke ondernemingen de desbetreffende voorschriften van toepassing zijn en op basis van welke wet- en regelgeving.

Uitgangspunten en inhoudelijke elementen hoofdstuk 400 Bestuursverslag

Om de leesbaarheid en de toegankelijkheid van hoofdstuk 400 te vergroten kent de uitwerking van de herstructurering de volgende uitgangspunten en inhoudelijke elementen:

- Het vorige hoofdstuk 400 is in beginsel beleidsneutraal geherstructureerd naar dit nieuwe hoofdstuk 400. Dit betekent dat er geen nieuwe, uitgebreidere of minder uitgebreide bepalingen zijn opgenomen.
- Deze herstructurering leidt tot een nieuwe nummering in duizendtallen. Op deze wijze kunnen de (sub)paragrafen beter van elkaar worden onderscheiden.
- De onderwerpen zijn – in omvang – evenwichtig behandeld. Sommige onderwerpen zijn in minder detail beschreven, aan andere onderwerpen is meer aandacht besteed.
- Voorbeelden hiervan zijn:
 - het verder uitschrijven van de voorschriften uit het zogenoemde Besluit artikel 10 Overnamerichtlijn (subparagraaf 4.02); en
 - het compacter beschrijven van de best practice bepalingen uit de Code corporate governance (alinea 4044, afgeleid van de vorige alinea 207 van hoofdstuk 400).
- Op het terrein van duurzaamheidsverslaggeving en andere verslaggeving over niet-financiële informatie zijn relevante verwijzingen opgenomen naar gezaghebbende nationale en internationale raamwerken, standaarden en handreikingen. De ontwikkelingen op dit gebied bevinden zich momenteel in een stroomversnelling, maar zijn nog niet uitgekristalliseerd. De RJ volgt deze ontwikkelingen om te bepalen wanneer aanpassing van hoofdstuk 400 wenselijk en noodzakelijk is.
- Voorschriften zijn toegevoegd, voortvloeiend uit het Besluit instelling auditcommissie, over informatieverstopping indien de wettelijke taken van de auditcommissie zijn belegd bij een ander orgaan dan de auditcommissie (subparagraaf 3.02).
- De bijlage is vervangen door bijlage 1 'Overzicht inhoud bestuursverslag'. De bijlage is behulpzaam bij het navigeren door het hoofdstuk en bij het bepalen welke bepalingen op een specifieke onderneming van toepassing zijn.
- In hoofdstuk 400 is een aantal redactionele aanpassingen gemaakt, waaronder:
 - opname van een verwijzing naar de voorschriften voor de inhoud van het bezoldigingsverslag en remuneratierapport in hoofdstuk 404 en voor het verslag van de raad van commissarissen in hoofdstuk 405 (alinea 0006); en
 - toevoeging van een passage voortvloeiende uit de Nederlandse corporate governance code, inzake de uiteenzetting van de hoofdlijnen van de corporate go-

vernance van de vennootschap in het bestuursverslag indien deze informatie niet op de website van de vennootschap wordt geplaatst (alinea 4044, afgeleid van de vorige alinea 207 van hoofdstuk 400).

Raakvlakken van hoofdstuk 400 Bestuursverslag met andere hoofdstukken

Het aanpassen van de structuur van hoofdstuk 400 raakt op een aantal vlakken ook andere hoofdstukken van de RJ-bundel. De volgende aanpassingen worden door de RJ voorgesteld:

- De alinea's inzake het bestuursverslag van bijzondere bedrijfstakken (paragraaf 5 van de vorige Richtlijn) zijn niet langer opgenomen in hoofdstuk 400. In alinea 0004 van hoofdstuk 400 wordt in zijn algemeenheid verwezen naar de hoofdstukken die zien op bijzondere bedrijfstakken.
- De nieuwe alinea 4013 is beperkt tot uitsluitend de jaarlijkse financiële verslaggeving uit hoofde van de Wft, aangezien hoofdstuk 400 uitsluitend ziet op de jaarlijkse verslaggeving. Voor de volledigheid is in alinea 4014 een verwijzing opgenomen naar hoofdstuk 394 'Tussentijdse berichten' voor het halfjaarlijkse bestuursverslag (vooreen alinea 400.209).
- De verwijzingen naar hoofdstuk 400 vanuit andere hoofdstukken in de RJ-bundel zijn aangepast.

Transponeringstabel bij hoofdstuk 400

Omwille van de duidelijkheid is bij het hoofdstuk een transponeringstabel de herstructurering van het hoofdstuk samengevat (een overzicht waarbij wordt weergegeven waar de vorige alinea's van hoofdstuk 400 in het herziene hoofdstuk aan bod komen).

Richtlijn 610 Pensioenfondsen en Richtlijn 611 Premiepensioeninstellingen

Als gevolg van redactionele wijzigingen in de Pensioenwet en overige wet- en regelgeving zijn hoofdstuk 610 'Pensioenfondsen' en 611 'Premiepensioeninstellingen' aangepast waarbij geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd. Ook zijn niet langer definities opgenomen omdat deze in artikel 1 van de Pensioenwet staan.

Richtlijn 640 Organisaties-zonder-winststreven

In februari 2021 is de RJ-Uiting 2021-3 'Verwerking baten uit nalatenschappen (RJ 640 'Organisatie-zonder-winststreven' en Rjk C1 'Kleine Organisaties-zonder-winststreven')' gepubliceerd, om te verduidelijken op welk moment de omvang van een bate uit nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld. In de Richtlijnen was reeds bepaald dat de omvang van een bate uit nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld als, op grond van het stadium waarin de afhandeling van de nalatenschap zich bevindt, een betrouwbare schatting van de uiteindelijke (financiële) omvang van de nalatenschap kan worden gemaakt. Aan deze bepaling in alinea 640.208 is toegevoegd dat per nalatenschap wordt beoordeeld op welk moment de (financiële) omvang van de nalatenschap betrouwbaar kan worden vastgesteld.

Daarnaast is in deze alinea toegevoegd, als alternatief voor de beoordeling per nalatenschap, dat het aanvaardbaar is om baten uit nalatenschappen te verwerken op het moment dat de akte van verdeling, of als er geen akte van verdeling is, de rekening en verantwoording in het verslagjaar, is ontvangen. Alleen indien de akte van verdeling of de rekening en verantwoording vóór balansdatum is ontvangen, wordt de bate uit de nalatenschap in het

verslagjaar verwerkt. Bij ontvangst van de akte van verdeling of de rekening en verantwoording na balansdatum vindt vermelding plaats in de toelichting (bij de 'niet in de balans opgenomen activa'). Indien wordt gekozen voor de alternatieve verwerkingswijze moet de organisatie de baten uit alle nalatenschappen op deze wijze te verwerken (alinea 640.408a).

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

Het is van belang dat een eenmaal gekozen verwerkingswijze consistent wordt toegepast en dat de gekozen verwerkingswijze in de toelichting wordt uiteengezet (alinea 640.408a).

Tot slot is in een overgangsbepaling in alinea 640.601, waarin is opgenomen dat de overgang naar een andere verwerkingswijze van baten uit nalatenschappen wordt aangemerkt als een stelselwijziging die wordt verwerkt in overeenstemming met hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen'.

RJ 660 Onderwijsinstellingen

In maart 2021 is RJ-Uiting 2021-5 'Ontwerp-alinea's hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen' gepubliceerd. Deze alinea's zijn in april 2021 definitief geworden. Vanaf boekjaar 2021 kan het ministerie van OCW naast de normatieve rijksbijdrage tevens aanvullende middelen aanmerken als een niet-normatieve rijksbijdrage die bestemd zijn voor een specifiek doel. In hoofdstuk 660 zijn nadere bepalingen opgenomen voor de verwerking en presentatie van niet-normatieve rijksbijdragen. Met deze bepalingen wordt beoogd de niet-normatieve rijksbijdragen toe te rekenen aan de periode waarin de bestedingen worden gedaan.

Tevens is in april 2021 RJ-Uiting 2021-7 'Aanpassingen in hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen als gevolg van wijzigingen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs' gepubliceerd. Hoofdstuk 660 is aangepast in navolging van wijzigingen in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs zoals gepubliceerd op 19 februari 2021 (waarvan relevante onderdelen zijn opgenomen in § 910.12). Deze wijzigingen zijn met terugwerkende kracht van toepassing vanaf verslagjaar 2020.

C. Overige aanpassingen

Redactionele aanpassingen

In diverse hoofdstukken zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd.

Afdeling 9 – bijlagen

In Afdeling 9 zijn naar aanleiding van de herstructurering van hoofdstuk 400 'Bestuursverslag' in § 910.20 het Besluit instelling auditcommissie en in § 911.1 de Nederlandse corporate governance code opgenomen, tevens zijn de Richtsnoeren inzake niet-financiële rapportage verplaatst naar § 911.2 (voorheen § 910.21).

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