



Ernst & Young Accountants LLP  
Boompjes 258  
3011 XZ Rotterdam, Netherlands  
Postbus 2295  
3000 CG Rotterdam, Netherlands

Tel: +31 88 407 10 00  
Fax: +31 88 407 89 70  
ey.com

Raad voor de Jaarverslaggeving  
Per e-mail: [secretariaat@rjnet.nl](mailto:secretariaat@rjnet.nl)

Raad voor de Jaarverslaggeving  
Antonio Vivaldistraat 2  
1083 GR AMSTERDAM

Rotterdam, 3 april 2020

## **RJ-Uiting 2019-15: "Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten"**

Geachte leden van de raad,

Graag maakt Ernst & Young Accountants LLP gebruik van de mogelijkheid om een reactie te geven op RJ-Uiting 2019-15: Ontwerprichtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten.

Wij zijn positief over de voorgestelde aanpassingen. Door de aanpassingen wordt duidelijker hoe de omzetverantwoording plaats moet vinden wat zal leiden tot betere verslaggeving en tot een betere vergelijkbaarheid tussen bedrijven. Tegelijk is het goed dat de aanpak 'principles based' blijft, zodat er rekening gehouden kan worden met specifieke feiten en omstandigheden.

Het aanpassen van Richtlijnen is een uitdagend proces. Bij het lezen van de Ontwerprichtlijnen merkten wij dat sommige aanpassingen vragen oproepen. Daarnaast hebben wij een aantal suggesties om de Richtlijnen nog verder te verbeteren. Wij hebben deze vragen en suggesties in de bijlage opgenomen. Het doel van onze suggesties is om de regelgeving te verduidelijken zonder inbreuk te maken op het 'principles based' karakter.

Wij zijn graag bereid om onze opmerkingen en suggesties verder toe te lichten.

Met vriendelijke groet,  
Ernst & Young Accountants LLP

w.g. T. van Limpt MSc RA

Bijlage: Suggesties en vragen bij RJ-Uiting 2019-15

## Suggesties en vragen bij RJ-Uiting 2019-15

### Suggesties en vragen bij RJ 270 'De winst-en-verliesrekening'

#### Terminologie

In RJ 270 wordt zowel de term "transactie" als de term "overeenkomst" gehanteerd. Deze lijken vaak als synoniem te worden gebruikt. Het lijkt ons beter als consistent wordt uitgegaan van de term "overeenkomst" en de term "transactie" alleen wordt gebruikt, als daar inhoudelijk iets anders mee wordt bedoeld. Daarnaast stellen wij voor om de term "overeenkomst" te definiëren zodat duidelijk is dat er sprake moet zijn van afdwingbare rechten en verplichtingen.

In de Richtlijn wordt regelmatig de omschrijving "een redelijke mate van voorzichtigheid" genoemd. Dit is een nieuwe term in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de Ten Geleide wordt dit verduidelijkt door aan te geven dat de RJ beoogt te voorkomen dat opbrengsten worden verantwoord die later weer moeten worden teruggenomen. Deze verduidelijking staat niet in de Richtlijn zelf. Wij adviseren om deze verduidelijking ook in de Richtlijn op te nemen.

#### Combineren van contracten

In RJ 221.110 wordt aangegeven dat in sommige situaties onderhanden projecten gecombineerd moeten worden. In RJ 270 staat dit niet vermeld voor contracten. Hoewel het combineren van contracten volgt uit RJ 115.106-112 kan het vragen oproepen waarom dit wel in RJ 221 maar niet in RJ 270 expliciet wordt vermeld. Wij adviseren om vergelijkbare bepalingen op te nemen in RJ 270.

#### Principaal - agent (alinea 105b)

Hoewel de nieuwe indicator ('de rechtspersoon heeft direct voorafgaand aan de levering van goederen en diensten aan de afnemer zeggenschap over de te leveren goederen en diensten') niet goed past binnen het concept "risico's en voordelen", kan deze indicator nuttig zijn bij het bepalen of een onderneming agent of principaal is bij een transactie. Door de huidige volgorde kan het beeld ontstaan dat de RJ deze nieuwe indicator belangrijker vindt dan de oude indicatoren. Wij adviseren daarom om de nieuwe indicator niet als eerste te noemen. Daarnaast kan overwogen worden om de term "zeggenschap" te vervangen door "beschikkingsmacht".

#### Onzekerheid omtrent inbaarheid (alinea's 113/117)

Wij verwachten dat in alinea 113 alleen wordt bedoeld op onzekerheid omtrent inbaarheid vanwege een verandering in de kredietwaardigheid van de afnemer en niet vanwege bijvoorbeeld discussies over de geleverde kwaliteit. Wij adviseren om dat te verduidelijken.

#### Licenties (alinea 125)

Wij onderschrijven het onderscheid tussen de twee soorten licenties. In de huidige formulering wordt het verschil geduid op basis van nog te maken kosten. De vraag daarbij is hoe met juridische kosten of betalingen aan een octrooibureau moet worden omgegaan. Worden zulke kosten die het intellectuele eigendom niet veranderen, maar die wel nodig zijn voor het (juridisch) in stand houden van het intellectuele eigendom, hier ook bedoeld? Is een mogelijk alternatief om het onderscheid te baseren op "inspanningsverplichting" in plaats van "kosten"?

De omzetverantwoording van nieuwe diensten zoals “Software as a Service” roept in de praktijk vragen op. Wij adviseren om in een voorbeeld (in de bijlage bij RJ 270) aan te geven hoe de verwerking daarvan is.

#### Niet door afnemers uitgeoefende rechten (alinea 128)

Het is belangrijk dat duidelijk is dat deze alinea geen betrekking heeft op aan afnemers toegekende opties op bijkomende goederen of diensten, zoals benoemd in alinea 109a. Wij adviseren om dat te verduidelijken.

Daarnaast adviseren wij om te verduidelijken dat dit niet gaat om rechten die kwalificeren als financiële instrumenten. Voor financiële instrumenten bestaan namelijk andere criteria voor het niet langer verwerken van verplichtingen.

#### Wijziging van overeenkomsten (alinea's 129-130)

Alinea 129 geeft aan dat een wijziging van een overeenkomst impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken kan voortvloeien. Dit zou kunnen worden geïnterpreteerd alsof er ook sprake is van een wijziging in een situatie waarin meerwerk wordt verricht, waarbij het de gewoonte is om in een later stadium toestemming daarvoor te verkrijgen van de opdrachtgever. Dit komt ook omdat in de eerste zin in de alinea “kan” wordt gebruikt en nergens wordt gesteld dat er alleen sprake is van een overeenkomst bij afdwingbare rechten en verplichtingen (zie ook onze opmerking over de gebruikte terminologie). Echter, zonder toestemming van de opdrachtgever lijkt het niet logisch om te spreken van een gewijzigde overeenkomst. Wij adviseren daarom om de tekst als volgt aan te passen: ‘Een wijziging van een overeenkomst creëert nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen van de partijen bij een overeenkomst of wijzigt bestaande rechten en verplichtingen. Dit kan schriftelijk of mondeling tot stand komen of impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken voortvloeien.’

Daarnaast adviseren wij om van alinea 130 een stellige uitspraak te maken.

#### Geactiveerde contractkosten (alinea 601)

Het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst moet worden vermeld. Echter in RJ 270 wordt, anders dan in RJ 221, niet aangegeven in welke situaties zulke kosten mogen worden geactiveerd. Voor diensten geldt wel de doorverwijzing naar RJ 221, maar voor goederen geldt dat niet. Wij adviseren om ook in RJ 270 een bepaling over het activeren van contractkosten op te nemen.

#### Toelichting voorwaardelijke baten (alinea 602)

Alinea 602 staat ook in de huidige RJ 270 als alinea 131, maar door het benoemen van variabele vergoedingen in de Richtlijn kan de vraag ontstaan of deze toelichting ook toeziet op variabele vergoedingen die niet zijn verwerkt, omdat zij geen onderdeel zijn van de transactieprijs na het toepassen van een redelijke mate van voorzichtigheid. Als dat is beoogd, adviseren wij om dat expliciet te vermelden.

#### Overgangsbepaling (alinea 702)

Het blijkt uit alinea 702 niet duidelijk of de toelichtingsvereisten uit RJ 140 van toepassing zijn als de stelselwijziging retrospectief wordt verwerkt. Het laatste deel van de alinea zou namelijk kunnen worden gelezen als de enige toelichtingsvereiste aangaande de stelselwijziging. Wij adviseren daarom om

expliciet te vermelden dat de toelichtingsvereisten van RJ 140 van toepassing zijn bij een retrospectieve verwerking.

#### Voorbeeld 3b Retouren (bijlage 1)

De gegeven journaalposten zijn op portefeulleniveau. In de praktijk wordt regelmatig de vraag gesteld wat er moet worden geboekt voor een individuele transactie en wat er gebeurt als de verwachtingen veranderen. Wij adviseren om daar ook een voorbeeld van toe te voegen.

Wij adviseren om toe te lichten hoe de balanspresentatie is van de “retourverplichting” en het “recht op ontvangst retouren” in overeenstemming met het Besluit Modellen Jaarrekening.

Wij adviseren om ook de journaalposten te tonen van het ontvangen van retouren.

#### Voorbeeld 4 Verkopen waarbij aflevering plaatsvindt uitsluitend indien de afnemer de laatste betaling doet in een reeks van termijnbetalingen (bijlage 1)

Het tweede deel van de verwerking is niet duidelijk onderbouwd vanuit de Richtlijn. Het is bijvoorbeeld niet duidelijk waarom de risico's en voordelen worden overgedragen voorafgaand aan de daadwerkelijke levering van de goederen. Wij adviseren om dit te verduidelijken of aan te passen.

#### Voorbeeld 9 Verkopen waarbij betaling plaatsvindt in termijnen (bijlage 1)

De verwijzing naar RJ 292 'Leasing' voor de impliciete rentevoet lijkt onjuist, omdat in alinea 107 van de nieuwe RJ 270 wordt besproken welke rentevoet moet worden gehanteerd.

#### Voorbeeld 10 Verkopen van onroerende zaken (bijlage 1)

Voor de duidelijkheid adviseren wij om er drie voorbeelden van te maken:

- ▶ Het leveren van een gebouw dat af is;
- ▶ Het leveren van een gebouw dat nog niet af is; en
- ▶ Het leveren van een gebouw waarbij de verkoper een bepaalde mate van betrokkenheid houdt.

Er wordt nu gesteld dat situaties a en c niet van toepassing zijn. Het lijkt ons nuttig om uit te leggen waarom dat zo is.

#### Voorbeeld 11 Opties van afnemers om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen (bijlage 1)

Wij adviseren om hier een cijfervoorbeeld bij op te nemen.

#### Voorbeeld 13 Niet door afnemers uitgeoefende rechten (bijlage 1)

Wij adviseren om uit te leggen dat de bate pas wordt verwerkt als de vlucht wordt uitgevoerd, omdat dit het patroon is van de omzetverantwoording van de rechten die naar verwachting wel worden uitgeoefend.

## Suggesties en vragen bij RJ 221 'Onderhanden projecten'

Opmerkingen die bij RJ 270 zijn gemaakt, maar die ook betrekking hebben op RJ 221, worden hieronder niet herhaald.

### Definitie (alinea 0 en 101)

In paragraaf 0 wordt een heel algemene definitie gegeven van onderhanden projecten, terwijl in alinea 101 voorbeelden van onderhanden projecten worden genoemd waardoor de definitie nader wordt ingevuld. Wij adviseren om een definitie van onderhanden projecten te geven waaruit duidelijk blijkt wat er wel en niet onder valt.

### Claims (alinea 204)

Wij adviseren om verder te verduidelijken wat het verschil is tussen een claim en een wijziging van een overeenkomst. Wij begrijpen dat een claim wordt gebaseerd op een bestaande overeenkomst en dat een wijziging te maken heeft met een aanpassing van een overeenkomst.

### Garantiekosten (alinea 208)

Wij adviseren om in alinea 208 te verduidelijken dat het alleen gaat om kosten van garanties die geen zelfstandige prestatieverplichting zijn (zoals in alinea 318 ook gebeurt).

### Verwerking van projectopbrengsten en projectkosten (paragraaf 3)

De alinea's in deze paragraaf zijn geschreven vanuit het gezichtspunt van een onderhanden project, terwijl eerder is aangegeven dat gekeken moet worden wat de prestatieverplichtingen binnen een project zijn. Wij adviseren om de alinea's in paragraaf 3 omwille van consistentie te schrijven vanuit het oogpunt van prestatieverplichtingen.

### Verliezen per prestatieverplichting of per onderhanden project?

De Richtlijn geeft aan dat de verantwoording van projectopbrengsten en projectkosten in principe per prestatieverplichting plaatsvindt. Het is niet duidelijk wat dat betekent voor het verantwoorden van verwachte verliezen. Wij adviseren de RJ om te verduidelijken of verliezen per prestatieverplichting of per onderhanden project moeten worden bepaald.

### Toelichting van het cumulatief totaal van de tot dan toe verantwoorde projectenopbrengsten en van de verwerkte verliezen (alinea 415)

Wij adviseren om te verduidelijken of de verantwoorde projectenopbrengsten en verwerkte verliezen apart of als saldo moeten worden getoond.