



# Verlaggeving van opbrengsten

**RJ 221 en 270 – De nieuwe Richtlijnen  
voor verslagperiodes aanvangend op  
of na 1 januari 2022**

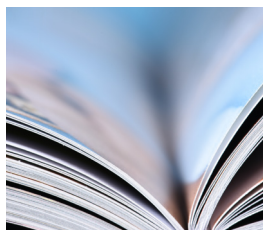
mei 2021



# Inhoudsopgave

<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
1.1	Over deze publicatie	5
1.2	Overzicht van de belangrijke wijzigingen	6
1.3	Belangrijke verschillen met IFRS 15	9
<b>2.</b>	<b>Key impacts</b>	<b>12</b>
<b>3.</b>	<b>RJ 270 De winst-en-verliesrekening</b>	<b>13</b>
3.1	Toepassingsgebied RJ 270 <i>De winst-en-verliesrekening</i>	13
3.2	Het vijfstappenmodel	13
	— Het aangaan van en combineren van overeenkomsten	14
	— Het identificeren van prestatieverplichtingen	15
	— Het bepalen van de transactieprijs	19
	— Het toerekenen van de transactieprijs aan prestatieverplichtingen	22
	— Opbrengstverantwoording	24
3.3	Het bepalen of ontvangen bedragen tot de opbrengsten behoren (agent-principaal)	30
3.4	Wijzigingen van overeenkomsten	31
3.5	Praktische vraagstukken en voorbeelden	33
	— Niet door afnemers uitgeoefende rechten	33
	— Verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten	34
	— Vergoedingen voor financiële dienstverlening	36
	— Opties van afnemers	36
	— Garanties	37
3.6	Presentatie netto-omzet en bijzondere posten	38
3.7	Toelichting	40
3.8	Overgangsbepalingen	40
<b>4.</b>	<b>RJ 221 Onderhanden projecten</b>	<b>42</b>
4.1	Toepassingsgebied RJ 221 <i>Onderhanden projecten</i>	42
4.2	Begripsbepaling	43
4.3	Projectopbrengsten	44
4.4	Projectkosten	47

<b>4.5</b>	<b>Verwerking van projectopbrengsten en -kosten</b>	<b>49</b>
	— Betrouwbaar kunnen schatten van het resultaat	49
	— Verwerking van resultaat indien betrouwbaar in te schatten	50
	— Verwerking van resultaat indien niet betrouwbaar in te schatten	51
	— Projectontwikkeling	53
	— Verwerking van verliezen op onderhanden projecten	53
	— Overige overwegingen	53
<b>4.6</b>	<b>Het bepalen van de projectvoortgang</b>	<b>54</b>
<b>4.7</b>	<b>Presentatie en toelichting</b>	<b>55</b>
<b>4.8</b>	<b>Publiek-private concessieovereenkomsten</b>	<b>58</b>
	— Verwerking en waardering	58
	— Toerekening	59
	— Infrastructuur	60
	— Toelichting	60
<b>4.9</b>	<b>Overgangsbepalingen</b>	<b>61</b>
<b>5.</b>	<b>Implementatietraject</b>	<b>62</b>
<b>5.1</b>	<b>Verschillenanalyse</b>	<b>63</b>
<b>5.2</b>	<b>Belastingen</b>	<b>64</b>
<b>5.3</b>	<b>Systemen en processen</b>	<b>64</b>
<b>5.4</b>	<b>Interne beheersing</b>	<b>64</b>
<b>5.5</b>	<b>Overige overwegingen</b>	<b>65</b>



#### **Auteurs**

Lennart Huisman  
Tanja van den Vlekkert-Zevenbergen  
Lawrence de Waal  
Ronald de Feijter

# Inleiding

---

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft geconstateerd dat in de praktijk behoefte is aan nadere guidance met betrekking tot de manier waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (hierna aangeduid als 'Richtlijnen'). Dit wordt mede veroorzaakt door de toenemende complexiteit van contractuele afspraken en de variëteit en de digitalisering van (gebundelde) producten en diensten. De RJ heeft in de analyse hoe het beste aan deze behoefte tegemoet kan worden gekomen IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* meegenomen.

De RJ heeft besloten dat het volledig overnemen van de bepalingen van IFRS 15 in de Richtlijnen niet wenselijk is vanwege de doelgroep van de Richtlijnen en de bijbehorende implementatiekosten. Derhalve heeft de RJ de bestaande Richtlijnen voor opbrengstverantwoording zo veel als mogelijk in stand willen houden en middels specifieke wijzigingen, aanvullingen en voorbeelden te verbeteren. De RJ benadrukt dat de bepalingen van IFRS 15 bij de interpretatie van de Richtlijnen niet leidend zijn.

De RJ heeft twee herziene Richtlijnen gepubliceerd, Richtlijn 221 *Onderhanden projecten* en Richtlijn 270 *De winst-en-verliesrekening*. Enkele belangrijke aanpassingen hebben betrekking op:

1. het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen;
2. het verwerken van variabele vergoedingen;
3. het toerekenen van de in een overeenkomst opgenomen transactieprijs aan geïdentificeerde prestatieverplichtingen; en
4. de presentatie van onderhanden projecten in de balans en winst-en-verliesrekening.

Deze nieuwe Richtlijnen vervangen de bestaande Richtlijnen 221 en 270. De reikwijdte van de nieuwe Richtlijnen is niet aangepast. Hierdoor zullen ondernemingen die thans RJ 221 en/of 270 toepassen onder de huidige Richtlijnen dit blijven doen.

De RJ heeft overgangsbepalingen opgenomen om de implementatie van de wijzigingen die voortkomen uit de nieuwe Richtlijnen te vereenvoudigen. Het is toegestaan dat wijzigingen die toezien op verwerking van opbrengsten alleen hoeven te worden toegepast op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na de ingangsdatum, of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing van de Richtlijnen.

De nieuwe Richtlijnen zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

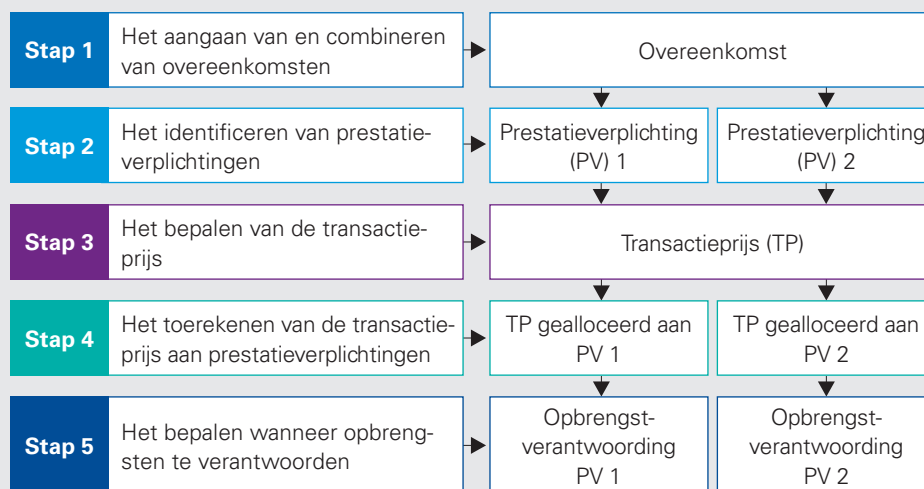
De mogelijkheid om IFRS 15 integraal en consistent toe te passen (RJ 221.102a en RJ 270.101a) blijft bestaan in de nieuwe Richtlijnen.

## 1.1 Over deze publicatie

De doelstelling van deze publicatie is om u te informeren over de komende wijzigingen met betrekking tot opbrengstenverantwoording. De externe verslaggevingsregels omtrent opbrengstverantwoording zijn onderdeel van de Richtlijnen 221 *Onderhanden projecten* en 270 *De winst-en-verliesrekening*. Beide Richtlijnen zijn door de RJ breder opgezet en omvatten ook verslaggevingsregels omtrent de verantwoording van kosten en de presentatie van de winst-en-verliesrekening op basis van het Besluit model jaarrekeningen (BMJ). Deze publicatie richt zich hoofdzakelijk op de opbrengstenverantwoording.

Alle referenties opgenomen in de kantlijn hebben betrekking op de nieuwe Richtlijnen, tenzij anders aangegeven. Deze publicatie is grotendeels gebaseerd op de nieuwe Richtlijnen.

In deze publicatie wordt de opbrengstenverantwoording uiteengezet aan de hand van een procesmatige aanpak, een vijfstappenmodel. Deze aanpak ligt impliciet ten grondslag aan de Richtlijnen 221 en 270, maar is niet als zodanig benoemd in de Richtlijnen. Het vijfstappenmodel geeft de mogelijkheid om op een gestructureerde wijze een verkoopovereenkomst en daarmee de opbrengstverantwoording te analyseren en te presenteren. Deze analyse bestaat uit de volgende vijf stappen:



Daarnaast zijn er nog specifieke onderwerpen die aandacht behoeven gegeven de wijzigingen in de nieuwe Richtlijnen. Dit zijn onder andere contractwijzigingen en het bepalen of ontvangen bedragen tot de omzet behoren (agent-principaal). Zie hiervoor paragrafen 3.3 tot en met 3.5.

Richtlijn 221 *Onderhanden projecten* is in feite een aanvulling op het vijfstappenmodel. Daarnaast kent Richtlijn 221 specifieke definities en verslaggevingsregels die kenmerkend zijn voor projectorganisaties, zoals meer- en minderwerk, claims en verwerking van projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties op basis van percentage of completion. Zie hiervoor hoofdstuk 4.

Tot slot hebben de nieuwe Richtlijnen een bredere impact dan alleen de externe verslaggeving. Hierbij kan gedacht worden aan de mogelijke effecten op ratio's en KPI's, maar ook aan IT-systemen, administratieve processen en de interne beheersing van de onderneming. Hoe een implementatietraject van de nieuwe Richtlijnen eruit kan zien en de daarbij behorende aandachtspunten, wordt uiteengezet in hoofdstuk 5.

## 1.2 Overzicht van de belangrijke wijzigingen

### RJ-Uiting 2020-15

In deze paragraaf zijn de belangrijkste wijzigingen van de nieuwe Richtlijnen ten opzichte van de huidige Richtlijnen beschreven met als doel efficiënt te kunnen navigeren in deze publicatie.

#### RJ 270.105 RJ 221.110

#### Het combineren van overeenkomsten (stap 1)

In de nieuwe Richtlijn 270 *De winst-en-verliesrekening* is specifiek benadrukt dat overeenkomsten mogelijk gecombineerd dienen te worden teneinde de economische realiteit van de transactie weer te geven (zie paragraaf 3.2.1). Dit is van belang, omdat op het niveau van de (gecombineerde) overeenkomst de prestatieverplichtingen worden geïdentificeerd alsmede de omvang van de transactieprijs wordt bepaald. Dit zijn respectievelijk stap 2 en 3 in het vijfstappenmodel. Deze bepalingen bestonden al in RJ 115 *Criteria voor opname en vermelding van gegevens* en RJ 221 *Onderhanden projecten*.

#### RJ 270.109 RJ 221.112

#### Het identificeren van prestatieverplichtingen (stap 2)

Prestatieverplichtingen zijn de te onderscheiden goederen en diensten binnen de context van de overeenkomst. In de nieuwe Richtlijnen zijn specifieke bepalingen opgenomen op welke wijze afzonderlijk te onderscheiden prestatieverplichtingen binnen een overeenkomst of gecombineerde overeenkomsten (hierna wordt onder een overeenkomst ook een gecombineerde overeenkomst verstaan) geïdentificeerd moeten worden (zie paragraaf 3.2.2).

#### RJ 270.127

#### Niet-terugbetaalbare vergoedingen (stap 2)

Voor sommige overeenkomsten brengt de onderneming een niet-betaalbare vergoeding in rekening ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst. Dit betreft bijvoorbeeld inschrijfgeld en aansluitkosten. In de nieuwe Richtlijnen zijn specifieke bepalingen opgenomen die aangeven dat dergelijke vergoedingen een voorschot betreffen voor de nog te leveren goederen of diensten (zie paragraaf 3.2.2).

#### RJ 270.106a RJ 221.202a

#### De variabele vergoeding (stap 3)

Een onderdeel van de transactieprijs omvat het bepalen van de omvang van de variabele vergoedingen. Management van de onderneming dient bij aanvang van de overeenkomst een beste schatting te maken van de transactieprijs, rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid, zodat de kans klein is dat verantwoorde opbrengsten later teruggenomen moeten worden (zie paragraaf 3.2.3).

RJ 270.107  
RJ 221.202b

#### Belangrijke financieringscomponent (stap 3)

In de huidige Richtlijnen zijn specifieke verslaggevingsregels opgenomen ten aanzien van de verwerking van financieringen die de afnemer ontvangt. In de nieuwe Richtlijnen wordt nu ook ingegaan op de situatie dat de onderneming voorfinanciering ontvangt van de afnemer. Voorts wordt ook de optie geboden om de effecten van de tijdswaarde van geld niet te verwerken, indien de periode tussen het moment van betalen en overdragen van de toegezegde goederen en diensten maximaal één jaar is. Zie paragraaf 3.2.3 voor een nadere uitwerking van deze aanpassing.

RJ 270.108

#### Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten (stap 3)

In de nieuwe Richtlijnen heeft de RJ verslaggevingsregels opgenomen voor de situatie dat de onderneming vergoedingen betaalt aan haar afnemers. Een aan een afnemer van goederen en diensten te betalen vergoeding wordt verwerkt als een vermindering van de opbrengsten, tenzij de betaling aan de afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst (zie paragraaf 3.2.3).

RJ 270.109c  
RJ 221.112

#### Het toerekenen van de transactieprijs aan prestatieverplichtingen (stap 4)

De huidige Richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de toerekening van de transactieprijs aan de verschillende toegezegde goederen en diensten binnen de overeenkomst. In de nieuwe Richtlijnen is opgenomen dat de transactieprijs moet worden toegerekend aan de geïdentificeerde prestatieverplichtingen naar rato van de waardes van deze prestatieverplichtingen (zie paragraaf 3.2.4).

RJ 270.123-126

#### Opbrengsten uit licenties (stap 5)

Ten aanzien van opbrengsten uit licenties van intellectueel eigendom heeft de RJ nieuwe bepalingen opgenomen over de verwerkingswijze van licenties. Het recht om gebruik te maken van een intellectueel eigendom, zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend, wordt verwerkt als de verkoop van een product. Indien de afnemer het recht heeft op toegang tot het intellectuele eigendom, tijdens de gehele duur dat de licentie bestaat, wordt dit verwerkt als het leveren van een dienst (zie paragraaf 3.2.5.3).

RJ 270.112

#### Retouren (stap 5)

In de nieuwe Richtlijnen zijn specifieke bepalingen opgenomen ten aanzien van de verwerking van mogelijke retouren. De onderneming bepaalt de hoogte van vergoedingen waarop de onderneming verwacht recht te zullen hebben volgens dezelfde methodiek als variabele vergoedingen uit stap 3 (zie paragraaf 3.2.5.1).

RJ 270.105b  
RJ 221.114

#### Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)

De zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering aan de afnemer is toegevoegd als een indicator voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen. Hiermee benadrukt de RJ dat indien de onderneming deze zeggenschap niet heeft (gehad), er mogelijk ook geen sprake kan zijn van optreden voor eigen rekening in de daaropvolgende transactie (zie paragraaf 3.3).

RJ 270.129-130  
RJ 221.205

#### Wijzigingen van overeenkomsten

Nadere bepalingen zijn opgenomen over de wijze waarop 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. In de huidige Richtlijnen zijn hieromtrent geen bepalingen opgenomen (zie paragraaf 3.4).

RJ 270.128

#### Niet door afnemers uitgeoefende rechten

In de huidige Richtlijnen zijn geen bepalingen opgenomen over de wijze waarop de onderneming opbrengsten verantwoordt van (nog) niet uitgeoefende rechten die de afnemer heeft. Denk hierbij aan strippenkaarten, cadeaubonnen en tickets voor evenementen. Hiervoor zijn in de nieuwe Richtlijnen specifieke bepalingen opgenomen (zie paragraaf 3.5.1).

RJ 270.109a

#### Opties voor aanvullende producten of diensten

De huidige Richtlijnen bevatten al specifieke bepalingen over de verwerking van loyaliteitsprogramma's. Deze bepalingen worden in de nieuwe Richtlijnen breder toegepast op alle opties die een afnemer heeft teneinde bijkomende goederen of diensten te verkrijgen (zie paragraaf 3.5.4).

RJ 270.109b  
RJ 221.113

#### Garanties

Onder de nieuwe Richtlijnen zijn specifieke bepalingen opgenomen voor het beoordelen of een garantie als een afzonderlijke prestatieverplichting kwalificeert (zie paragraaf 3.5.5).

RJ 221.401  
RJ 221.409

#### Presentatie van onderhanden projecten

Onder de nieuwe Richtlijnen is het niet meer toegestaan om projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening te presenteren zolang een project nog niet is voltooid.

De mogelijkheid om alle onderhanden projecten met debet- en creditsaldi als één totaal te presenteren in de balans is eveneens niet meer toegestaan (zie paragraaf 4.7).

RJ 270.601

#### Toelichting

Onder de nieuwe Richtlijnen dienen additionele toelichtingen opgenomen te worden, zoals de aard en methode van toerekening aan de verslagperiode van belangrijke prestatieverplichting en de omvang, geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst (zie paragraaf 3.7).



### 1.3 Belangrijke verschillen met IFRS 15

De Richtlijnen staan toepassing van IFRS 15 toe, mits sprake is van een integrale en consistente toepassing van IFRS 15. Deze mogelijkheid kan voor het management een belangrijke overweging zijn bij de implementatie van de nieuwe Richtlijnen.

Voor ondernemingen, die mogelijk al voor groepsdoeleinden of in de toekomst zullen gaan rapporteren onder IFRS, is het relevant om in hoofdlijnen de verschillen ten opzichte van IFRS 15 te kennen. Hoewel de RJ de keuze heeft gemaakt om de verslaggevingsregels op hoofdlijnen in overeenstemming te brengen met IFRS 15, blijft een aantal fundamentele verschillen bestaan tussen de nieuwe Richtlijnen en IFRS 15. De doelgroep en de bijbehorende implementatiekosten zijn hierbij de belangrijkste overwegingen geweest om IFRS 15 niet integraal over te nemen.

Gebruikmaken van de optie om IFRS 15 toe te passen kan voordelig zijn voor ondernemingen om het aantal verschillen tussen beide verslaggevingsstelsels te beperken. De keerzijde kan zijn dat bij toepassing van IFRS 15 in het algemeen een uitgebreidere toelichting noodzakelijk is. Het ontbreken van betrouwbare data of het openbaar maken van bedrijfsgevoelige data kan een belangrijke overweging zijn om IFRS 15 niet toe te passen in een jaarrekening (op basis van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en Titel 9 BW 2).

De belangrijkste verschillen tussen de nieuwe Richtlijnen en IFRS 15 zijn:

1. het niet overnemen van het 'control-based'-model;
2. het behoud van uitgebreide guidance met betrekking tot verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten in RJ;
3. de verliesvoorziening;
4. het behoud van een principle-based benadering in plaats van de meer rule-based benadering in IFRS 15; en
5. de minder uitgebreide toelichtingen in de nieuwe Richtlijnen.

#### Ad 1. Het 'control-based'-model

De nieuwe Richtlijnen behouden focus op de economische voordelen en risico's, het zogenoemde 'risks and rewards'-model. Dit in tegenstelling tot het 'control-based'-model van IFRS 15.

Het 'risks and rewards'-model komt in grote mate overeen met de incoterms (internationale commerciële voorwaarden) die in de praktijk gebruikt worden om te bepalen of en wanneer de risks en rewards zijn overgedragen aan de afnemer.

Onder het 'control-based'-model krijgt de afnemer control (beschikkingsmacht) zodra het recht en de mogelijkheid worden verkregen om het gebruik van het product (of de dienst) te kunnen bepalen om zodoende nagenoeg alle voordelen te verkrijgen.

In veel gevallen zal tussen beide modellen geen verschil bestaan met betrekking tot het moment van opbrengstverantwoording. Echter, dit zal niet altijd het geval zijn en dat vergt doorgaans een verdere analyse van de contractuele bepalingen om inzicht te krijgen of er een verschil is.

Een voorbeeld is een distributeur die de nieuwe zomercollectie aan retailers levert op voorwaarde dat deze retailers de nieuwe collectie pas mogen verkopen, op aangeven van de distributeur, zodra het zomerseizoen van start gaat. Op basis van het 'risks and rewards'-model kan de distributeur opbrengsten verantwoorden zodra de goederen zijn geleverd. Op basis van het 'control-based'-model kan dit pas zodra de restrictie op de verkoop niet meer van toepassing is. De startdatum van het 'zomerseizoen' wordt dan het moment van opbrengstverantwoording bij de distributeur. Dit betekent dat het moment van opbrengstverantwoording eerder kan zijn onder de huidige en nieuwe Richtlijnen ten opzichte van IFRS 15.

## IFRS 15.B64-76

**Ad 2. Verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten**

De principes van de huidige RJ 270 Bijlage 2 aangaande verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten blijven ongewijzigd. Dit betekent dat verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten als een verkooptransactie of een combinatie van een financiering en een lease verwerkt worden (paragraaf 3.5.2). IFRS kent soortgelijke verslaggevingsregels. Deze zijn minder gedetailleerd uitgewerkt vergeleken met de huidige en nieuwe Richtlijnen. Verschillen tussen RJ en IFRS kunnen ontstaan door de verschillende onderliggende modellen; 'risks and rewards'-model versus 'control based'-model.

## IAS 37.10

**Ad 3. De verliesvoorziening**

De RJ heeft met het handhaven van Richtlijn 221 *Onderhanden projecten* ervoor gekozen om de daarmee samenhangende verslaggevingsregels van de zogenoemde verliesvoorziening te behouden. Hierdoor dient de 'full cost approach' te worden gehanteerd, waarbij alle verwachte verliezen direct ten laste van het resultaat worden gebracht. Dit is in IFRS anders geregeld door de bredere definitie van verlieslatende contracten onder IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* te hanteren voor overeenkomsten in scope van IFRS 15.

Onder IFRS zijn ten aanzien van verlieslatende contracten (inclusief onderhanden projecten) verschillende interpretaties mogelijk bij het begrip 'unavoidable costs'. Hierdoor zijn de 'full cost approach' en de 'incremental cost approach' methodes mogelijk.

Met de aanpassing van IAS 37, geldend voor boekjaren startend vanaf 1 januari 2022, wordt verduidelijkt welke kostencomponenten in het begrip 'unavoidable costs' worden opgenomen. Dit betekent de facto dat de 'full cost approach' methode vanaf dat moment toegepast dient te worden onder IAS 37.

Tot die tijd bestaan er mogelijke verschillen tussen de Richtlijnen en IFRS omtrent verlieslatende onderhanden projecten. Echter de bredere definitie van verlieslatende contracten leidt ertoe dat verschillen blijven bestaan tussen RJ en IFRS omtrent verlieslatende contracten, zijnde niet verlieslatende projecten.

De RJ is nog in beraad of IFRS zal worden gevolgd voor de bredere toepassing van de 'full cost approach' op alle verlieslatende contracten (RJ 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa*).

RJ 270.106a  
IFRS 15.56-58  
IFRS 15.BC203-213

#### Ad 4. Rule-based benadering

De RJ heeft de uitgebreide verslaggevingsregels van IFRS 15 niet geheel overgenomen, maar hanteert meer generieke principes. Dit betekent dat er onder de Richtlijnen meer keuzevrijheid en mogelijkheden bestaan om de economische realiteit van transacties weer te geven.

Een voorbeeld hiervan betreft de schatting die gemaakt dient te worden in stap 3 ten aanzien van variabele vergoedingen. IFRS gebruikt de terminologie: *“highly probable that a significant reversal in the amount of cumulative revenue recognised will not occur”*. Hiermee heeft de IASB een duidelijke ondergrens willen stellen.

In de nieuwe Richtlijnen wordt gesteld dat de onderneming de beste schatting dient te maken met toepassing van voorzichtigheid, zodat de kans klein is dat opbrengsten teruggenomen worden. Hiermee heeft de RJ de duidelijke ondergrens van IFRS 15 niet overgenomen en kan deze dus ruimer geïnterpreteerd worden.

#### Ad 5. Aantal toelichtingen

De toelichtingsvereisten in de nieuwe Richtlijnen zijn uitgebreid ten opzichte van de toelichtingsvereisten in de huidige Richtlijnen. Ondernemingen dienen bij de implementatie van de nieuwe Richtlijnen rekening te houden met aanvullende toelichtingsvereisten waarvoor mogelijk nieuwe of aanvullende data nodig is. De toelichtingsvereisten van IFRS 15 zijn in het algemeen uitgebreider, hetgeen afhankelijk is van de aard van de onderneming en het type prestatieverplichting.





## Key impacts

---

### Eerdere of latere opbrengstverantwoording

Vergeleken met de huidige Richtlijnen kunnen opbrengsten eerder of later worden verantwoord door onder andere het bestaan van meerdere prestatieverplichtingen. Het trendmatige verloop van kritieke prestatie-indicatoren ('KPI's') kan hierdoor worden beïnvloed. Het effect van een andere wijze, omvang en moment van opbrengstverantwoording kan leiden tot belangrijke vraagstukken over contractuele afspraken, zoals:

- impact op KPI's en compliance met financiële convenanten;
- de berekening van verkoopbonussen (bijvoorbeeld staffelkortingen);
- personeelsbeloningen (bonusregelingen); en
- impact op de bepaling van KPI's bij earn-outregelingen.

### Meer oordeelsvorming bij schattingen

Door het opnemen van meer schattingselementen bij het bepalen van de transactieprijs, zoals variabele componenten van de transactieprijs, de verwerking van opties voor aanvullende goederen of diensten en de omvang van verwachte retouren, zal meer betrouwbare data benodigd zijn om adequate schattingen te kunnen maken. Dit vergt mogelijke proceswijzigingen en aanpassingen in bestaande IT-systemen.

### Interne beheersing

Het inrichten van nieuwe of het aanpassen van bestaande processen en IT-systemen levert eveneens vraagstukken op rondom de interne beheersing van deze processen en IT-systemen. Dit betekent dat ondernemingen mogelijk nieuwe (IT) controls dienen te ontwerpen en te implementeren.

### Nieuwe toelichtingsvereisten

Als de benodigde informatie niet voorhanden is, kan het opstellen van toelichtingen een tijdrovend proces zijn. Dit betekent dat ondernemingen ervoor moeten zorgen dat zij tijdig inzicht verkrijgen in de benodigde (systeem)aanpassingen om daarmee de juiste informatie en inzicht te kunnen verschaffen aan de gebruikers van de jaarrekening.



## 3

# RJ 270 De winst-en-verliesrekening

## 3.1

### Toepassingsgebied RJ 270 *De winst-en-verliesrekening*

#### RJ 270.101

Richtlijn 270 geeft een nadere uitwerking van de verwerking van opbrengsten in de winst-en-verliesrekening in geval van verkoop van geproduceerde of ingekochte goederen, het leveren van diensten en tevens van opbrengsten uit licenties.

#### RJ 270.103

Hiervan zijn uitgezonderd:

- leaseovereenkomsten (RJ 292 *Leasing*);
- levering van diensten of goederen die zijn gerelateerd aan onderhanden projecten (RJ 221 *Onderhanden projecten*), zie paragraaf 4.1;
- levering van goederen uit hoofde van overeenkomsten voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de onderneming creëren (RJ 221 *Onderhanden projecten*), zie paragraaf 4.1;
- dividenden uit kapitaalbelangen die zijn verwerkt volgens één van de varianten van de vermogensmutatiemethode;
- verzekeringscontracten;
- wijzigingen in de reële waarde van financiële activa en financiële passiva of de verkoop van dergelijke activa en passiva (RJ 290 *Financiële instrumenten*);
- wijziging in de waarde van andere vlottende activa; en
- natuurlijke aanwas veestapels, agrarische of bosbouwproducten of de winning van minerale ertsen.

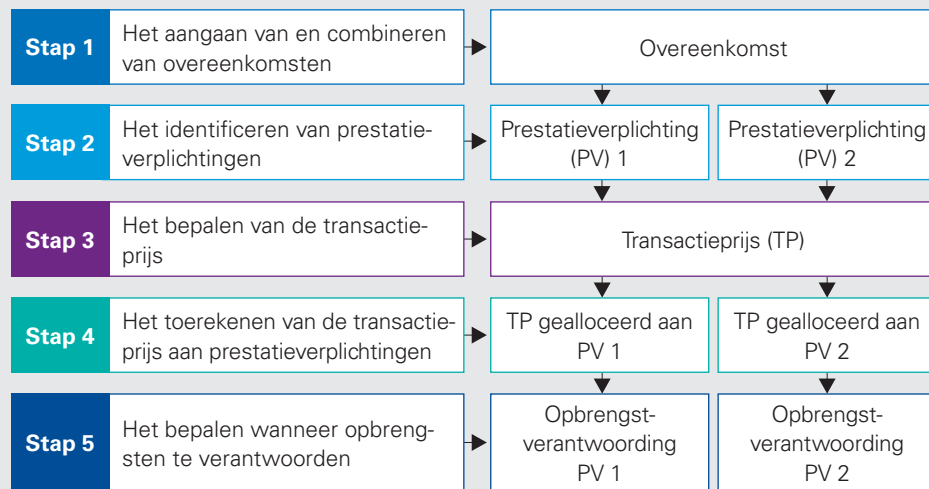
#### RJ 270.101a

Het is ondernemingen toegestaan IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toe te passen voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot de verkoop van goederen en het verlenen van diensten in plaats van paragraaf 1 *De verwerking van opbrengsten* van RJ 270, mits sprake is van een integrale en consistente toepassing van IFRS 15. Dit betekent ook dat IFRS 15 ook toegepast dient te worden voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot onderhanden projecten in plaats van RJ 221 *Onderhanden projecten*.

## 3.2

### Het vijfstappenmodel

Opbrengstenverantwoording wordt in deze publicatie uiteengezet aan de hand van een procesmatige aanpak, het vijfstappenmodel. Deze aanpak ligt impliciet ten grondslag aan de Richtlijnen 221 en 270, maar is niet als zodanig benoemd in de Richtlijnen. De volgende paragrafen gaan nader in op de vijf stappen uit dit model.



In de paragrafen 3.3 tot en met 3.5 zijn onderwerpen opgenomen die nauw samenhangen met het vijfstappenmodel. Dit betreffen onder andere wijzigingen van opbrengsten en de verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten.

### 3.2.1 Het aangaan van en combineren van overeenkomsten

#### RJ 270.105

Een overeenkomst tussen partijen leidt tot afdwingbare rechten en plichten jegens elkaar. Een overeenkomst kan zowel mondeling als schriftelijk zijn overeengekomen. Gewoonlijk dient iedere afzonderlijke overeenkomst als basis voor de opbrengstverantwoording. Echter, in bepaalde gevallen moet een groep van overeenkomsten in ogenschouw genomen te worden teneinde de economische realiteit van de transactie weer te geven.

Zo kan een onderneming meerdere afzonderlijke overeenkomsten hebben afgesloten, die onderhandeld zijn als één totaal, waarbij afzonderlijke overeenkomsten qua prijsstelling en winstmarge nauw met elkaar verbonden zijn en ze gelijktijdig of direct na elkaar worden uitgevoerd.

#### RJ 115.108

Voorts zal een onderneming de algemene principes van samenhangende transacties in overweging moeten nemen. Samenhangende transacties zijn individuele transacties die gezamenlijk noodzakelijk zijn om het beoogde effect te bereiken. Het begrip 'samenhangende transacties' omvat mede samengestelde transacties (zie volgende alinea), maar is ruimer: er kan sprake zijn van samenhangende transacties indien er per individuele transactie weliswaar een evenwicht bestaat tussen prestatie en contraprestatie, maar twee of meer transacties in samenhang en met een specifiek oogmerk worden afgesloten.

#### RJ 190.401

Met samengestelde transacties worden bedoeld de verbonden overeenkomsten met een of meer derden als wederpartij, waarbij goederen, dan wel andere rechten en/of verplichtingen tezamen worden verworven en/of vervreemd, eventueel met een betaling in geld door of aan de wederpartij. Als indicatoren van samengestelde transacties kunnen worden genoemd:

- de transacties zijn op hetzelfde moment aangegaan of volgen direct op elkaar en zijn in aanvulling op elkaar;
- de transacties vormen in wezen een enkele transactie die het doel bereikt of is bedoeld om gezamenlijk een bedrijfseconomisch effect te bereiken; en
- een of meer transacties hebben zelfstandig bedrijfseconomisch geen betekenis, maar in samenhang wel.

Indien overeenkomsten worden gewijzigd kunnen er nieuwe of gewijzigde afdwingbare rechten en verplichtingen ontstaan. Zie paragraaf 3.4 voor een uiteenzetting van wijzigingen van overeenkomsten.

### 3.2.2 Het identificeren van prestatieverplichtingen

RJ 270.109

De onderneming verwerkt opbrengsten per afzonderlijke prestatieverplichting binnen de overeenkomst. Het identificeren van deze prestatieverplichtingen is een van de complexere stappen binnen het vijfstappenmodel.

Het proces van het identificeren van prestatieverplichtingen vereist dat een onderneming vaststelt of de toegezegde goederen en/of diensten al dan niet als afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen te worden verwerkt. Dit vereiste wordt gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst.

Een prestatieverplichting betreft een toezegging in een overeenkomst tot levering van

- een te onderscheiden goed of dienst of een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in een overeenkomst; of
- een reeks van te onderscheiden diensten die grotendeels hetzelfde zijn. Een toegezegd goed of toegezegde dienst is te onderscheiden als wordt voldaan aan de volgende criteria:
  - de afnemer kan de voordelen van de goederen of diensten zelfstandig benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
  - de toezegging om de goederen of diensten te leveren is te onderscheiden van de overige opgenomen toezeggingen in een overeenkomst.



RJ 270.109

De volgende omstandigheden wijzen er bijvoorbeeld op dat twee of meer in een overeenkomst opgenomen toezeggingen van de onderneming om goederen of diensten te leveren niet afzonderlijk te onderscheiden zijn:

- De onderneming levert een belangrijke dienst van integratie van de goederen of de diensten met andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten, waarbij deze goederen of diensten gezamenlijk de toezegging vormen waarvoor de afnemer een overeenkomst heeft gesloten. Met andere woorden, de onderneming gebruikt de goederen of de diensten als een middel om de toezegging te produceren of te leveren. Een voorbeeld hiervan is de constructie van een kantoorpand.
- Een of meer van de goederen of de diensten wijzigen in belangrijke mate andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten. Een voorbeeld zijn de door de onderneming te leveren installatiewerkzaamheden van software die de door de onderneming te leveren software in belangrijke mate wijzigen.
- De goederen of de diensten zijn in hoge mate afhankelijk van, of in hoge mate verbonden met andere in de overeenkomst toegezegde goederen of diensten. Een voorbeeld hiervan is de besturingssoftware die een integraal onderdeel vormt van een door de onderneming te leveren machine. Een ander voorbeeld betreft de ontwikkeling van een prototype in opdracht van een afnemer. Het ontwerp en de productie van het prototype zijn in hoge mate verbonden met elkaar.

Indien twee of meer in een overeenkomst opgenomen toezeggingen van de onderneming om goederen of diensten te leveren niet afzonderlijk te onderscheiden zijn, dienen de toezeggingen te worden gecombineerd tot een combinatie van goederen of diensten die gezamenlijk te onderscheiden zijn van overige toezeggingen in de overeenkomst.

RJ 270 Bijlage 1

### Voorbeeld 1. Gratis tablet bij een abonnement

---

Een uitgever verstrekt aan een nieuwe klant een gratis tablet als de klant een abonnement voor het verkrijgen van een tijdschrift afsluit voor een periode van drie jaar. De overeenkomst bevat de volgende twee toezeggingen om een goed of dienst te leveren:

- de levering van tijdschriften gedurende de abonnementsperiode; en
- de levering van een tablet aan het begin van de abonnementsperiode.

Zowel de toezegging om gedurende een periode van drie jaar tijdschriften te leveren als de toezegging om een tablet te leveren vormt een afzonderlijke prestatieverplichting. Reden is dat de klant de voordelen van beide toezeggingen zelfstandig kan benutten en beide toezeggingen in de overeenkomst van elkaar te onderscheiden zijn.

RJ 270 Bijlage 1

### Voorbeeld 2. Softwarelicentie met overige diensten

---

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een afnemer waarin is overeengekomen een softwarelicentie te verstrekken, installatiewerkzaamheden te verrichten, niet gespecificeerde software-updates te leveren en technische ondersteuning te verzorgen (online en telefonisch) voor een periode van twee jaar. De softwarelicentie, installatiewerkzaamheden en technische ondersteuning worden ook los van elkaar verkocht. De installatiewerkzaamheden betreffen het



aanpassen van het scherm voor ieder type gebruiker (bijvoorbeeld marketing, voorraadbeheer en informatietechnologie). De installatiewerkzaamheden kunnen ook worden uitgevoerd door andere ondernemingen en wijzigen de software niet significant. De software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning. In dit geval zijn de volgende vier verschillende prestatieverplichtingen te onderscheiden in de overeenkomst:

- de verkoop van de software door middel van het verstrekken van een licentie;
- het verrichten van installatiewerkzaamheden;
- het verzorgen van updates; en
- het verlenen van technische ondersteuning.

De geleverde software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning. De afnemer kan de software en de diensten zelfstandig benutten (dan wel gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen). Voorts zijn de toezeggingen om de software en de diensten te leveren in de overeenkomst van elkaar te onderscheiden. Om die redenen zijn de verschillende toezeggingen afzonderlijke prestatieverplichtingen.

RJ 270 Bijlage 1

### Voorbeeld 3. Hosting van software

---

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een afnemer om een softwarelicentie te verstrekken voor een periode van twee jaar. Dat doet de softwareontwikkelaar in combinatie met het hosten van de softwareapplicatie. De afnemer kan de software om technische redenen niet gebruiken zonder de hosting van deze specifieke softwareontwikkelaar. Hierdoor vormt het verstrekken van de softwarelicentie geen te onderscheiden prestatieverplichting. De toezegging om de softwarelicentie te verstrekken en de hosting van de softwareapplicatie te verzorgen, vormen samen een prestatieverplichting.

RJ 270 Bijlage 1

### Voorbeeld 4. Software as a Service (SaaS)

---

Een onderneming biedt afnemers Software as a Service (SaaS) aan. De software wordt aangeboden als een onlinedienst. De onderneming sluit een overeenkomst af waarin SaaS wordt overeengekomen, waarbij er per maand per gebruiker betaald wordt voor het gebruik van de software (inclusief de softwarelicentie). De gebruiker van de software benadert de applicaties, via het internet. Dit kan geschieden onafhankelijk van locatie en apparaat.

De hardware die nodig is om de software te kunnen gebruiken wordt niet bij de afnemer geïnstalleerd, maar bij de onderneming. De onderneming zorgt voor het beheer van de afgenomen applicaties door de afnemer. Voorts is de onderneming verantwoordelijk voor het updaten van de software, het maken van back-ups, de beveiliging van de applicaties en data die in de applicaties worden opgeslagen en de installatie van nieuwe versies. De gebruiker van de software hoeft de software zelf niet aan te schaffen. Er wordt slechts betaald voor het gebruik van de software. De onderneming concludeert dat de toezegging om de softwarelicentie te verstrekken en de toezegging om de hosting van de softwareapplicatie te verzorgen, samen een prestatieverplichting vormen. De reden hiervoor is dat afnemers de voordelen van beide toezeggingen niet zelfstandig kunnen benutten.

**Voorbeeld 5. Koop-/aannemingsovereenkomst**

Een bouwbedrijf sluit een koop-/aannemingsovereenkomst voor een vrijstaande woning af met een afnemer. Met deze overeenkomst wordt een stuk grond verkocht en wordt een opdracht ontvangen om een vrijstaande woning te bouwen. De juridische levering van de grond vindt plaats op het moment van tekenen van de overdrachtsakte. De overdracht van de woning volgt bij oplevering wanneer de bouw van de woning gereed is. In dit geval zijn twee toezeggingen te onderkennen:

- de levering van de grond; en
- de bouw van de woning (bouwwerkzaamheden).

Vastgesteld moet worden of de overeengekomen bouwwerkzaamheden een afzonderlijke prestatieverplichting betreffen naast de levering van de grond. Hiertoe moet beoordeeld worden of:

1. de afnemer de voordelen van de geleverde grond en de bouwwerkzaamheden zelfstandig kan benutten, al dan niet gezamenlijk met middelen die de afnemer heeft of kan verkrijgen; en
2. de toezegging om de grond te leveren te onderscheiden is van de toegezegde bouwwerkzaamheden.

Aan de voorwaarde onder 1 wordt voldaan, omdat de afnemer de voordelen van de geleverde grond zelfstandig kan benutten door bijvoorbeeld een andere partij in te schakelen om bouwwerkzaamheden te verrichten. Daarnaast kan de afnemer ook de voordelen van de bouwwerkzaamheden benutten in combinatie met de geleverde grond.

Ten behoeve van de voorwaarde onder 2 moet beoordeeld worden of:

- a) de onderneming een belangrijke dienst van integratie levert tussen beide toezeggingen;
- b) de bouwwerkzaamheden in belangrijke mate de geleverde grond wijzigen; en/of
- c) de geleverde grond in hoge mate afhankelijk is van, of in hoge mate verbonden is met, de bouwwerkzaamheden.

De hiervoor genoemde situaties zijn niet van toepassing. De te leveren prestaties van de onderneming ten aanzien van de toezegging om bouwwerkzaamheden te verrichten zijn hetzelfde, onafhankelijk of de onderneming de grond wel of niet levert. Daarnaast is er weliswaar een functionele relatie tussen de te leveren grond en de te verrichten bouwwerkzaamheden, maar dat betekent niet dat de onderneming een belangrijke dienst van integratie levert. De risico's die de onderneming neemt bij de levering van de grond aan de afnemer zijn te scheiden van de risico's die de onderneming neemt bij de te verrichten bouwwerkzaamheden.

In dit voorbeeld is sprake van twee afzonderlijke prestatieverplichtingen:

- (1) de levering van de grond; en
- (2) het verrichten van bouwwerkzaamheden.

RJ 270.127

**Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst**

Bij sommige overeenkomsten brengt de onderneming de afnemer een niet-terugbetaalbare vergoeding in rekening ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst. Voorbeelden zijn onder meer inschrijfgeld om lid te worden van een fitnessclub, activerings- of aansluitkosten in telecommunicatieovereenkomsten en opstartkosten in bepaalde dienstverleningsovereenkomsten. Hoewel een dergelijke niet terugbetaalbare vergoeding betrekking heeft op een activiteit die de onderneming bij of rond de aanvang van een overeenkomst moet ondernemen om de overeenkomst te vervullen, resulteert die activiteit niet altijd direct in de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer. De vergoeding is in dergelijke situaties een voorschot voor verwachte toekomstige goederen of diensten. De onderneming verwerkt pas opbrengsten als die verwachte toekomstige goederen of diensten worden geleverd.

Ten behoeve van het identificeren van prestatieverplichtingen zijn in de Richtlijnen specifieke verslaggevingsregels opgenomen ten aanzien van:

- opties voor het verkrijgen van aanvullende goederen en diensten (paragraaf 3.5.4); en
- garanties (paragraaf 3.5.5).

Beide kunnen, indien wordt voldaan aan bepaalde voorwaarden, kwalificeren als prestatieverplichtingen.

**3.2.3****Het bepalen van de transactieprijs**

RJ 270.106

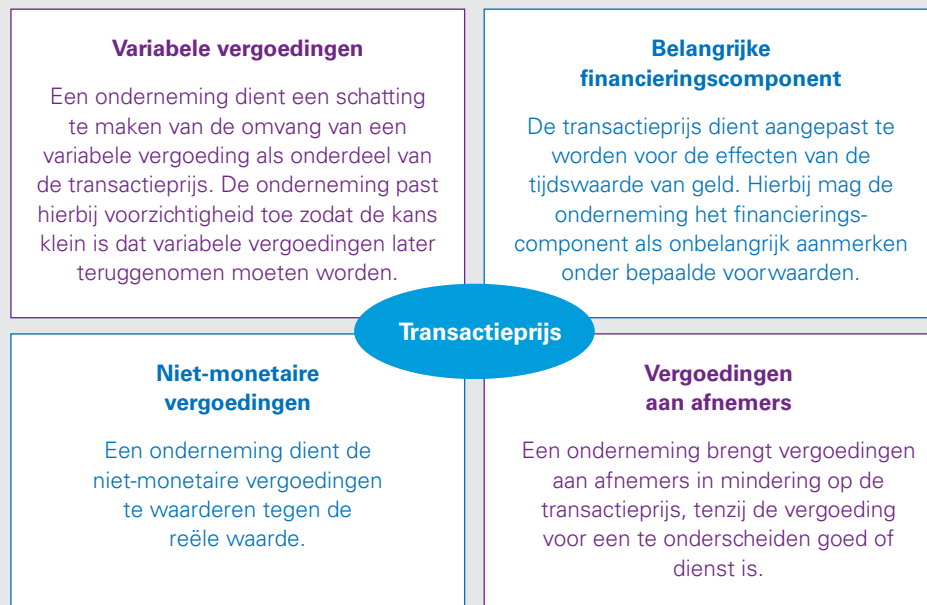
De onderneming verwerkt opbrengsten voor het bedrag waarop de onderneming verwacht recht te hebben in ruil voor het overdragen van toegezegde goederen of diensten. De transactieprijs kan bestaan uit vaste vergoedingen, variabele vergoedingen of uit een combinatie daarvan.

Bedragen die namens derden worden geïnd zijn altijd uitgesloten van de transactieprijs, zie hiervoor paragraaf 3.3.

Bij het vaststellen van de transactieprijs wordt geen rekening gehouden met het kredietrisico. Eventuele afwaarderingen als gevolg van het kredietrisico worden als kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

Bij het bepalen van de transactieprijs houdt de onderneming onder meer rekening met de effecten van:

- variabele vergoedingen;
- belangrijke financieringscomponenten;
- niet-monetaire vergoedingen; en
- vergoedingen aan afnemers.



RJ 270.106a  
RJ 270.110; 113  
RJ 270.115;118; 121

#### Variabele vergoedingen

De transactieprijs kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, prijsconcessies, prestatiebonussen, boetes of soortgelijke elementen. De transactieprijs kan eveneens variëren als het recht van de onderneming op de vergoeding afhankelijk is van het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis. Dergelijke vergoedingen worden aangeduid als variabele vergoedingen.

Om de transactieprijs te bepalen maakt de onderneming een schatting van de omvang van een variabele vergoeding als onderdeel van de totale vergoeding. De onderneming 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. Voor de situatie dat de schattingonzekerheid zodanig hoog is dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald, kan geen opbrengst verantwoord worden.

Aan het einde van elke verslagperiode actualiseert de onderneming de geschatte omvang van een variabele vergoeding.

Een belangrijke afweging bij het bepalen van variabele vergoedingen is dat de kans klein is dat opbrengsten later teruggenomen moeten worden. De schatting die hiermee gepaard gaat zal per overeenkomst bepaald moeten worden. Mogelijke factoren om in overweging te nemen zijn:

- mate van beïnvloeding van factoren van het schattingselement waarop de onderneming geen invloed heeft;
- de duur van de onzekerheid waarop het schattingselement betrekking heeft;
- ervaringen vanuit het verleden omtrent bijvoorbeeld percentage retouren voor soortgelijke producten; en
- een groot aantal mogelijke scenario's en/of een brede range van mogelijke uitkomsten.

RJ 270 Bijlage 1  
RJ 270.115a

### Voorbeeld 6. Variabele vergoedingen

Een advieskantoor sluit een overeenkomst met een afnemer om een adviesrapport op te stellen waarin energiebesparingsmaatregelen worden geadviseerd. Het advieskantoor ontvangt een vaste vergoeding en een variabele vergoeding.

De vaste vergoeding van EUR 105 resulteert in een kleine marge van 5% ten opzichte van de begrote kosten van EUR 100.

Daarnaast kan een variabele vergoeding worden gerealiseerd. De hoogte hiervan is afhankelijk van een aantal variabele prestatiecriteria die betrekking hebben op de te realiseren energiebesparing door de afnemer. De kans dat de variabele vergoeding nihil zal zijn, wordt geschat op 40%. De kans dat de variabele vergoeding EUR 10 zal bedragen, wordt geschat op 30%. De kans dat de variabele vergoeding EUR 20 zal bedragen, wordt geschat op 30%. Mede door de toepassing van voorzichtigheid schat het advieskantoor de variabele vergoeding vooralsnog op nihil. Gezien de relatieve omvang van de vaste vergoeding ten opzichte van de transactieprijs concludeert het advieskantoor dat de totale opbrengst van het project (vaste + variabele vergoeding) op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Hierdoor kan het resultaat van deze opdracht tot dienstverlening op betrouwbare wijze worden bepaald.

RJ 270.107

#### Belangrijke financieringscomponenten

Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, dient de onderneming de transactieprijs aan te passen voor de effecten van de tijdswaarde van geld. Dit kan zich voordoen als op grond van een overeenkomst de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst eerder of later plaatsvindt dan de betaling van de vergoeding.

De te hanteren rentevoet wordt bepaald op:

- de algemeen geldende rentevoet voor een vergelijkbaar financieringsinstrument van een emittent met een vergelijkbare credit rating; of
- een rentevoet die bij contantmaking van de transactieprijs uitkomt op de huidige contante verkoopprijs van de goederen of diensten.

De onderneming mag de financieringscomponent in ieder geval als onbelangrijk aanmerken indien de periode tussen het afsluiten van de overeenkomst en het moment dat het toegezegde goed of de toegezegde dienst maximaal één jaar is.



## RJ 270 Bijlage 1

Als sprake is van verkopen waarbij betaling plaatsvindt in termijnen en in combinatie met een belangrijke financieringscomponent, wordt op het moment van verkoop een opbrengst verwerkt op basis van de verkoopprijs van de goederen, exclusief de renteopslag. Deze verkoopprijs is de contante waarde van de totale vergoeding die in termijnen wordt betaald.

## RJ 270.108

**Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten**

De onderneming verwerkt een te betalen vergoeding aan afnemers van goederen en diensten als een vermindering van de transactieprijs en derhalve als een vermindering van de opbrengsten. Indien de betaling aan de afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst dan wordt de vergoeding niet in mindering gebracht.

De te betalen vergoeding omvat de bedragen die de onderneming aan de afnemer betaalt of verwacht te betalen. Denk hierbij aan een verstrekte vergoeding die de afnemer verplicht een door de onderneming verkocht product op een bepaalde plaats in het schap van de winkel op te nemen.

De aan de afnemer te betalen vergoeding omvat ook andere elementen (bijvoorbeeld een coupon of een voucher) die met door de afnemer aan de onderneming verschuldigde bedragen kunnen worden verrekend.

## RJ 270.106

**Niet-monetaire vergoedingen**

Niet-monetaire vergoedingen zijn vergoedingen in activa anders dan liquide middelen. Denk hierbij aan voorraden en materiële vaste activa als vergoeding. De onderneming waardeert een niet-monetaire vergoeding tegen reële waarde.

**3.2.4****Het toerekenen van de transactieprijs aan prestatieverplichtingen**

## RJ 270.109c

Ingeval er sprake is van meerdere prestatieverplichtingen in een overeenkomst, wordt de totale transactieprijs aan de prestatieverplichtingen toegerekend naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen. De onderneming kan deze toerekening baseren op de zelfstandige verkoopprijs per prestatieverplichting.

De zelfstandige verkoopprijs is de prijs die de onderneming in rekening zou brengen als de goederen of diensten afzonderlijk zouden worden verkocht. De beste methode voor het vaststellen van de zelfstandige verkoopprijs is het gebruikmaken van recente transacties voor dezelfde goederen en diensten met vergelijkbare afnemers.

Als alternatief kan de onderneming de reële waarde hanteren in plaats van de zelfstandige verkoopprijs. Dit betekent dat de onderneming een schatting moet maken indien een zelfstandige verkoopprijs niet voorhanden is.

In de praktijk zal hiervoor veelal de verwachte kostprijs plus een marktconforme marge gebruikt worden. Een andere denkbare methode zou de 'adjusted market assessment approach' kunnen zijn.

Adjusted market  
assessment approach

Bepaal de reële waarde aan de hand van soortgelijke producten en diensten binnen de betreffende markt

Verwachte kostprijs plus  
een marktconforme marge

Bepaal de verwachte kosten die de onderneming maakt voor het vervullen van de prestatieverplichting en voeg daar een marktconforme marge aan toe

### Voorbeeld 7. Toerekenen van de transactieprijs

Een onderneming en een afnemer komen een jaarcontract overeen waarbij de afnemer een gratis tablet verkrijgt indien de afnemer een abonnement afsluit voor een platform dat toegang geeft tot alle kwaliteitskranten (EUR 420 per jaar). Op basis van historische gegevens concludeert de onderneming dat het abonnement zonder de tablet wordt verkocht tegen een waarde van EUR 300. De tablet is in het verleden niet eerder verkocht. Hiervoor heeft de onderneming marktonderzoek gedaan en komt zij tot de conclusie dat de reële waarde van soortgelijke tablets EUR 200 is.

De onderneming onderkent de volgende prestatieverplichtingen in de overeenkomst met de volgende zelfstandige verkoopprijzen:

- tablet voor EUR 200; en
- abonnement voor EUR 300.

Prestatieverplichting	Zelfstandige verkoopprijs	Transactieprijsratio	Prijsallocatie
Tablet	200	40%	*168
Abonnement	300	60%	**252
<b>Totaal</b>	<b>500</b>	<b>100%</b>	<b>420</b>

\*  $420 \times 40\% = 168$

\*\*  $420 \times 60\% = 252$

Op basis van bovenstaande realiseert de onderneming bij levering van de tablet een opbrengst van EUR 168 (paragraaf 3.2.5.1). De opbrengsten, die aan het abonnement zijn toegerekend van EUR 252 worden gedurende het jaar verantwoord naar rato van de geleverde prestaties (paragraaf 3.2.5.2).

In dit voorbeeld is de tijdswaarde van geld niet in overweging genomen omdat de contractduur van het abonnement één jaar is. Zodoende mag de onderneming de financieringscomponent als onbelangrijk aanmerken.

### 3.2.5

## Opbrengstverantwoording

#### 3.2.5.1

### Verkoop van goederen

RJ 270.110

Opbrengsten voortvloeiend uit prestatieverplichtingen aangaande het leveren van zelfvervaardigde of van derden verkregen goederen worden als zodanig verwerkt indien aan alle volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a) de onderneming heeft alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's met betrekking tot de goederen overgedragen aan de afnemer;
- b) de onderneming behoudt over de verkochte goederen niet een zodanige voortgezette betrokkenheid, zoals bij de eigenaar, dat de onderneming feitelijk kan blijven beschikken over die goederen en daarmee kan besluiten over de aanwending van die goederen;
- c) het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald;
- d) het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot de transactie naar de onderneming zullen toevloeien; en
- e) de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt met betrekking tot de transactie kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald.

RJ 270.111

Als nog niet alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's overgaan op de afnemer, is (nog) geen sprake van een verkoop en kan nog geen opbrengst worden verwerkt in verband met deze prestatieverplichting. In de volgende voorbeelden kan daarvan sprake zijn:

- de onderneming behoudt een verplichting voor het geval dat niet naar tevredenheid wordt gepresteerd, welke verplichting niet wordt gedekt door de normale garantiebepalingen;
- de ontvangst van de opbrengst uit de verkoop van goederen is voorwaardelijk en hangt af van de opbrengst die de afnemer zelf kan genereren uit de verkoop van die goederen;
- de afnemer heeft het recht de goederen te retourneren in geval van in de verkoopovereenkomst omschreven omstandigheden en de onderneming kan de omvang van de retouren niet op betrouwbare wijze inschatten.

RJ 270.112

Als slechts een onbelangrijk deel van de rechten op economische voordelen en de risico's bij de onderneming is gebleven, is sprake van een verkoop en wordt een opbrengst verwerkt (indien ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan). Zo kan bijvoorbeeld de onderneming de juridische eigendom voorbehouden uitsluitend en alleen om het risico op oninbaarheid van de vordering te verminderen. Ook kan sprake zijn van een verkoop waarbij de afnemer zijn geld terugkrijgt indien deze ontevreden is over de geleverde zaak. In dat geval wordt een opbrengst verwerkt in verband met deze transactie indien de onderneming de omvang van de retouren op betrouwbare wijze kan inschatten.

RJ 270.112

Voor alle ontvangen (of te ontvangen) bedragen waarop de onderneming niet verwacht recht te zullen hebben, verwerkt de onderneming geen opbrengsten op het moment dat de goederen worden geleverd. De onderneming verwerkt deze ontvangen (of te ontvangen) bedragen als een terugbetalingsverplichting.



## RJ 270.112

De onderneming bepaalt de vergoeding waarop de overneming verwacht recht te zullen hebben aan de hand van de bepalingen voor variabele vergoedingen. Een actief opgenomen voor het recht van de onderneming om goederen van de afnemer terug te krijgen bij de afwikkeling van een terugbetalingsverplichting, wordt initieel gewaardeerd op basis van de laatst gehanteerde boekwaarde van het goed (bijvoorbeeld voorraadwaarde) verminderd met de verwachte kosten om die goederen terug te krijgen inclusief mogelijke dalingen in waarde voor de onderneming van geretourneerde goederen. De terugbetalingsverplichting is de beste schatting van de verplichting van de onderneming om het aankoopbedrag terug te betalen. Aan het einde van elke verslagperiode actualiseert de onderneming de waardering van het actief en van de terugbetalingsverplichting als gevolg van eventuele wijzigingen in de verwachtingen over terug te verkrijgen goederen.

## RJ 270 Bijlage 1

**Voorbeeld 8. Retouren**

Een onderneming verkoopt in een maand 1.000 producten aan diverse afnemers voor EUR 100 per stuk. De totale vergoeding bedraagt derhalve EUR 100.000. De afnemers moeten het bedrag van tevoren overmaken, maar hebben wel het recht om ongebruikte goederen binnen 30 dagen na ontvangst te retourneren. Alsdan krijgen de afnemers het volledige aankoopbedrag teruggestort.

De kostprijs van het product bedraagt voor de onderneming EUR 60. De onderneming verwacht op basis van de verwachtingswaardemethode dat 5% van de leveringen rechtmatig geretourneerd zal worden (50 producten).

Daarnaast verwacht de onderneming dat de herstellkosten van de retourleveringen verwaarloosbaar zijn en dat de geretourneerde producten met een positieve marge (door)verkocht kunnen worden. Het innemen van de goederen zal naar verwachting niet gepaard gaan met materiële kosten.

In dit geval zal op het moment van de levering van 1.000 producten de onderneming EUR 95.000 aan omzet hebben gerealiseerd. Immers, men verwacht dat 5% geretourneerd zal worden, waardoor voor deze goederen nog niet alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's zijn overgedragen aan de afnemer. De beste schatting van de retourverplichting (EUR 5.000) wordt in mindering gebracht van de vergoeding (en de omzet).

De journaalpost luidt:

Bank	100.000	
A   Omzet		95.000
A   Retourverplichting		5.000

De retourverplichting representeert de beste schatting van de verplichting die de onderneming heeft om het aankoopbedrag terug te storten indien van het retourrecht gebruik wordt gemaakt. Deze retourverplichting kan als overlopend passief, onderdeel van de kortlopende schulden worden gepresenteerd (RJ 258 Overlopende passiva).

De kostprijsboeking is als volgt:

Kostprijs verkopen *	57.000	
Recht op ontvangst retouren **	3.000	
A   Voorraden		60.000

\* 950 producten x 60

\*\* 50 producten x 60

Als het innemen van de goederen naar verwachting wel gepaard zal gaan met materiële kosten, worden deze verwachte kosten in mindering gebracht op het verwerkte recht op ontvangst van retouren. De in te nemen goederen hebben immers een lagere waarde voor de onderneming. Als de verwachte innamekosten EUR 500 bedragen is de kostprijsboeking als volgt:

Kostprijs verkopen	57.500	
Recht op ontvangst retouren	2.500	
A   Voorraden		60.000

Uiteindelijk wordt 4% (40 producten) in plaats van 5% (50 producten) geretourneerd. De kosten van inname bedragen EUR 500 conform verwachting. Dit resulteert in een aanpassing van de verwerkte opbrengsten ter hoogte van EUR 1.000 (= 10 producten x EUR 100). De verwerking van de retournering is als volgt:

Retourverplichting	5.000	
A   Bank		4.000
A   Omzet		1.000

Voorraden *	1.900	
Kostprijs verkopen **	600	
A   Recht op ontvangst retouren ***		2.500

\* 40 producten x 60 – 500

\*\* 10 producten x 60

\*\*\* 50 producten x 60 - 500

#### RJ 270.113

Opbrengsten uit hoofde van verkopen worden alleen verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de transactie naar de onderneming vloeien. Soms is dit niet waarschijnlijk tot het moment dat de vergoeding uit hoofde van de verkoop is ontvangen of het moment dat een bepaalde onzekerheid is weggenomen. Het kan bijvoorbeeld onzeker zijn of een buitenlandse overheidsinstantie toestemming verleent voor de betaling van de vergoeding. Op het moment dat de toestemming wordt verleend, is de onzekerheid weggenomen en kan de opbrengst uit hoofde van de verkoop worden verwerkt.

RJ 270.114

Opbrengsten en kosten die betrekking hebben op dezelfde transactie of gebeurtenis worden tegelijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt. Deze verwerking wordt veelal aangeduid met de toerekening van de kosten aan de opbrengsten (matching). In de situatie dat aan de verwerkingscriteria van de opbrengsten uit hoofde van de verkoop van goederen wordt voldaan kunnen de kosten, waaronder de kosten die optreden na de levering van de goederen alsmede de garantiekosten, gewoonlijk voldoende betrouwbaar worden bepaald. Indien dat niet het geval is, kan de opbrengst uit hoofde van de verkoop niet worden verwerkt en wordt deze onder de overlopende passiva verwerkt, zijnde een uitgestelde opbrengst.

### 3.2.5.2

#### Het verlenen van diensten

RJ 270.115

Indien het resultaat van een prestatieverplichting aangaande het verlenen van een dienst betrouwbaar kan worden geschat, wordt de opbrengst met betrekking tot die dienst verwerkt naar rato van de verrichte prestaties. Aan de volgende voorwaarden dient te worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een dienst op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:

- a) het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald;
- b) het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting naar de onderneming zullen toevloeien;
- c) de mate waarin de dienstverlening op de balansdatum is verricht kan op betrouwbare wijze worden bepaald; en
- d) de reeds gemaakte kosten en de kosten die (mogelijk) nog moeten worden gemaakt om de dienstverlening te voltooien kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald.

RJ 270.116

Bij opbrengstverantwoording naar rato van de verrichte prestaties worden opbrengsten verwerkt in de periode dat de dienstverlening plaatsvindt. Deze methode van verwerking verschaft inzicht in het activiteitsniveau van de dienstverlening en het prestatieniveau van de onderneming. RJ 221 *Onderhanden projecten* vereist eveneens de verwerking van opbrengsten op deze basis. De bepalingen uit paragraaf 4.5 zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten.

#### Voorbeeld 9a. Opbrengsten uit dienstverlening

Een advocatenkantoor sluit een overeenkomst met een afnemer om een adviesrapport op te stellen op basis van een vaste vergoeding. Het advocatenkantoor concludeert dat:

- de opbrengst op betrouwbare wijze kan worden bepaald;
- het waarschijnlijk is dat de economische voordelen naar het advocatenkantoor zullen toevloeien; en
- middels urenregistratie de mate van voortgang alsmede de verwachte uren op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald.

Het advocatenkantoor bepaalt op jaareinde de gemaakte uren en verantwoordt de opbrengsten, inclusief marge naar rato van de gemaakte ten opzichte van de verwachte uren.

- RJ 270.117** Opbrengsten worden alleen verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot de prestatieverplichting naar de onderneming zullen toevloeien. Indien echter onzekerheid optreedt omtrent de inbaarheid van een bedrag dat eerder als opbrengst is verwerkt, wordt het bedrag waarover onzekerheid is ontstaan als kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening en niet als een vermindering van de eerder verwerkte opbrengst.
- RJ 270.118** Een onderneming is veelal in staat om betrouwbare schattingen te maken als met de wederpartij overeenstemming is bereikt over de volgende aangelegenheden:
- de rechten en verplichtingen van beide partijen met betrekking tot de dienstverlening;
  - de vergoeding voor de dienstverlening; en
  - de wijze waarop vergoeding zal plaatsvinden en de betalingsvoorwaarden.
- RJ 270.119** De mate waarin prestaties zijn verricht bij een opdracht tot dienstverlening kan op verschillende wijzen worden bepaald. De onderneming past die methode toe op basis waarvan de mate van voltooiing op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Afhankelijk van de aard van de dienstverlening vindt dit plaats op basis van:
- beoordeling van het uitgevoerde werk;
  - de tot dat moment verrichte dienstverlening als percentage van de totaal te verrichten dienstverlening; of
  - de tot dat moment in het kader van de dienstverlening gemaakte kosten in verhouding tot de geschatte kosten van de totaal te verrichten dienstverlening.
- Termijnbetalingen en vooruitbetalingen zijn veelal niet representatief voor de mate waarin de dienstverlening is verricht.
- RJ 270.120** Indien de dienstverlening bestaat uit een niet vooraf vaststaand aantal handelingen over een bepaalde gedefinieerde periode, worden de opbrengsten lineair over deze periode verwerkt, tenzij een andere wijze van toerekening onder de specifieke omstandigheden meer representatief is voor de mate waarin de dienstverlening plaatsvindt. Indien een specifieke handeling veel belangrijker is dan alle andere handelingen, wordt de verwerking van een opbrengst uitgesteld tot het moment dat die belangrijke handeling is verricht.
- RJ 270.121** Indien het resultaat van een bepaalde opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, dient slechts een opbrengst te worden verwerkt tot het bedrag van de gemaakte kosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald.
- RJ 270.122** In de eerste fasen van een opdracht komt het veelvuldig voor dat het resultaat van de opdracht niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Toch kan het waarschijnlijk zijn dat de onderneming de tot dan toe gemaakte kosten kan goedmaken. Daarom worden dan slechts opbrengsten verwerkt tot het bedrag van de kosten van de verrichte dienstverlening die naar waarschijnlijkheid worden gedekt door de opbrengsten uit de opdracht. Indien het resultaat van de opdracht niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald, wordt geen winst verwerkt.

RJ 270 Bijlage 1

**Voorbeeld 9b. Opbrengsten uit dienstverlening (no cure no pay)**

Een advocatenkantoor gaat een bemiddelingsovereenkomst aan waarin wordt overeengekomen dat een afnemer een vergoeding verschuldigd is die afhankelijk is van de aan de cliënt toegekende letselschadevergoeding ('no cure no pay'). Als gevolg hiervan is de gehele vergoeding variabel.

Het advocatenkantoor acht de schattingonzekerheid zodanig hoog dat het bedrag van de totale opbrengst niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Hierdoor kan het resultaat van deze opdracht tot dienstverlening niet op betrouwbare wijze worden bepaald. Het advocatenkantoor verwerkt slechts een opbrengst tot het bedrag van de gemaakte kosten van de dienstverlening dat waarschijnlijk kan worden verhaald.

**3.2.5.3****Opbrengsten uit licenties**

RJ 270.123

Een licentie stelt de rechten van een afnemer op het intellectuele eigendom van de onderneming vast. Licenties kunnen onder meer betrekking hebben op:

- software en technologie;
- films, muziek en andere vormen van media en amusement;
- franchises; en
- octrooien, handelsmerken en auteursrechten.

RJ 270.124

Indien de toezegging om een licentie te verlenen niet te onderscheiden is van andere toegezegde goederen of diensten in een overeenkomst, worden de toezegging om een licentie te verlenen en die andere toegezegde goederen of diensten samen als één enkele prestatieverplichting verwerkt.

RJ 270.125

Indien de toezegging om een licentie te verlenen te onderscheiden is van andere toegezegde goederen of diensten in een overeenkomst en deze toezegging derhalve een afzonderlijke prestatieverplichting is, bepaalt de onderneming of de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst betreft. Hierbij neemt de onderneming 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 onderneming zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. Dat betekent dat de onderneming 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 onderneming zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de onderneming een belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan op dezelfde wijze verwerkt als bij het verlenen van een dienst.

**Opbrengsten uit licenties:****Verkoop van een goed**

Recht om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de onderneming zoals dat bestaat om het moment waarop de licentie wordt verleend.

**Verlenen van een dienst**

Recht om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de onderneming zoals dat de hele duur van de licentie bestaat.

RJ 270.126

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

RJ 270 Bijlage 1

**Voorbeeld 10. Opbrengsten uit licenties**

Een onderneming verleent een licentie aan een afnemer waarbij de afnemer gedurende drie jaar het recht krijgt om gebruik te maken van software die is ontwikkeld door de onderneming. De onderneming ontwikkelt de software voortdurend, omdat de software wordt gebruikt in een omgeving waarin technologie een belangrijke rol speelt. Gedurende de looptijd van de overeenkomst ontvangt de afnemer periodieke updates van de software zodat de afnemer steeds beschikt over de meest recente versie van de software. De onderneming verwerkt deze licentie als het verlenen van een dienst. De licentie betreft namelijk het verlenen van het recht om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de onderneming zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat.

**3.3****Het bepalen of ontvangen bedragen tot de opbrengsten behoren (agent-principaal)**

RJ 270.105a

Bedragen die de onderneming voor eigen rekening ontvangt (als principaal) worden als opbrengsten verwerkt. Bedragen die de onderneming voor derden ontvangt (als agent) worden niet als opbrengsten verwerkt. Opbrengsten omvatten uitsluitend de brutovermeerderingen van economisch potentieel die de onderneming voor eigen rekening heeft ontvangen respectievelijk te vorderen heeft.

RJ 270.105b

Een onderneming ontvangt bedragen voor eigen rekening indien de onderneming de belangrijke rechten op economische voordelen en belangrijke risico's heeft met betrekking tot de geleverde goederen of diensten. Indicatoren daarvoor kunnen zijn:

- de onderneming heeft de primaire verantwoordelijkheid voor de levering of uitvoering, bijvoorbeeld doordat de onderneming jegens de afnemer verantwoordelijk is voor de geleverde goederen of diensten;
- de onderneming heeft direct voorafgaand aan de levering van goederen en diensten aan de afnemer zeggenschap over de te leveren goederen en diensten. Juridisch eigendom door de onderneming direct voorafgaand aan de levering betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat de onderneming zeggenschap heeft (gehad) over het desbetreffende goed;

- de onderneming heeft voorraadrisico;
- de onderneming heeft vrijheid van handelen bij het bepalen van de prijs, ook als dat indirect is door bijvoorbeeld additionele goederen en diensten te verstrekken; en
- de onderneming heeft het kredietrisico over het door de afnemer verschuldigde bedrag.

Geen enkel kenmerk is op zichzelf beslissend.

#### RJ 270.105c

Bedragen die de onderneming voor derden ontvangt zijn geen vermeerderingen van economisch potentieel en verhogen het eigen vermogen niet. Daarom worden dergelijke bedragen niet als opbrengsten verwerkt.

Een onderneming ontvangt bedragen voor derden indien de onderneming geen belangrijke rechten op economische voordelen en belangrijke risico's heeft met betrekking tot de geleverde goederen of diensten. Een indicatie dat de onderneming bedragen voor derden ontvangt is dat het bedrag dat de onderneming toekomt vooraf bepaald is, hetzij als een vast bedrag per transactie, hetzij als een percentage van het bedrag dat aan de afnemer in rekening is gebracht.

Zo worden bij toepassing van deze indicatoren bij tussenpersonen die voor rekening van derden transacties afsluiten, uitsluitend de provisieontvangsten als opbrengsten verwerkt. Bedragen die de tussenpersoon voor rekening van die derden ontvangt en moet doorbetalen, verhogen het eigen vermogen van de tussenpersoon niet en vormen daarom geen opbrengsten.

#### RJ 270.105d

Ook voor belastingen anders dan belastingen naar de winst moet worden bepaald of deze al dan niet tot de opbrengsten behoren. De onderneming zal moeten bepalen of de ontvangen belastingen voor eigen rekening zijn aan de hand van dezelfde indicatoren als hiervoor genoemd. Zo worden bedragen die de onderneming ontvangt ter zake van aan afnemers in rekening gebrachte omzetbelasting, niet als opbrengsten verwerkt.

Voor de verwerking van de Belasting Personenauto's en Motorrijwielen (BPM) wordt verwezen naar paragraaf 3.6.

#### RJ 270 Bijlage 1

#### Voorbeeld 11. Provisies voor agenten

Ontvangen of te vorderen provisies voor agenten, waarvoor de agent geen verdere dienstverlening behoeft te verrichten, worden door de agent verwerkt als opbrengst bij het sluiten of verlengen van de overeenkomst. Indien het echter waarschijnlijk is dat de agent gedurende de looptijd van de overeenkomst nog bepaalde werkzaamheden zal moeten verrichten, wordt de provisie geheel of gedeeltelijk nog niet verwerkt als opbrengst maar toegerekend aan de periode gelijk aan de looptijd van de overeenkomst. Dit zal mede afhangen van de te onderscheiden prestatieverplichtingen in de overeenkomst.

### 3.4

#### Wijzigingen van overeenkomsten

#### RJ 270.129

Een wijziging van een overeenkomst kan nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen van de partijen bij een overeenkomst creëren of bestaande rechten en verplichtingen wijzigen. Dit kan schriftelijk of mondeling tot stand komen. Ook kan een wijziging impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken voortvloeien.

## RJ 270.130

Een wijziging van een overeenkomst wordt als een afzonderlijke overeenkomst verwerkt als er sprake is van:

- een toevoeging van toegezegde goederen of diensten die te onderscheiden zijn (zie paragraaf 3.2.2); en
- een toename van de oorspronkelijk overeengekomen vergoeding met een bedrag dat de waarde van de bijkomende toegezegde goederen of diensten weergeeft, rekening houdend met passende aanpassingen van die vergoeding in lijn met de omstandigheden van de specifieke overeenkomst. De onderneming kan bijvoorbeeld de vergoeding van een bijkomend goed of bijkomende dienst aanpassen met een korting, omdat de onderneming niet de verkoopkosten hoeft te maken die de onderneming bij de verkoop van een vergelijkbaar goed of een vergelijkbare dienst aan een andere afnemer wel zou maken.

Als een wijziging van een overeenkomst niet als een afzonderlijke overeenkomst wordt verwerkt, wordt deze als volgt verwerkt:

- Indien de resterende goederen en diensten te onderscheiden zijn van de goederen of diensten die op of vóór de datum van de wijziging zijn overgedragen, wordt deze verwerkt als een beëindiging van de bestaande overeenkomst en het afsluiten van een nieuwe overeenkomst. De vergoeding die aan de resterende toegezegde goederen en diensten wordt toegewezen bestaat uit de nog niet eerder als opbrengst verwerkte vergoeding uit de oorspronkelijke overeenkomst en de toegezegde vergoeding als onderdeel van de wijziging.
- Indien de resterende goederen en diensten niet te onderscheiden zijn van de goederen of diensten die op of vóór de datum van de wijziging zijn overgedragen, wordt de wijziging verwerkt als een wijziging van de bestaande overeenkomst. Het effect van de wijziging op de transactieprijs en op de meting van de voortgang van de volledige vervulling van de prestatieverplichting wordt op het moment van de wijziging verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).

Er kan tevens sprake zijn van een combinatie van de genoemde verwerkingswijzen.





### Voorbeeld 12. Koffiemachines

De onderneming is met een afnemer overeengekomen om twee koffiemachines te leveren. Nog voordat de onderneming de koffiemachines heeft geleverd, wordt de overeenkomst gewijzigd. Middels deze wijziging komen de partijen overeen om een extra koffiemachine te leveren tegen dezelfde voorwaarden, alleen wordt het product op een later tijdstip geleverd.

Onder stap 1 concludeert de onderneming dat er sprake is van een te onderscheiden product tegen dezelfde prijs. Dientengevolge verwerkt de onderneming de wijziging als een afzonderlijke overeenkomst, waarbij de opbrengsten van de derde koffiemachine (prospectief) worden verantwoord zodra deze wordt geleverd.

In paragraaf 4.3 wordt specifiek ingegaan op projectopbrengsten uit onderhanden projecten waaronder de verwerking van het effect van meerwerken op de cumulatieve opbrengsten.

## 3.5 Praktische vraagstukken en voorbeelden

### 3.5.1 Niet door afnemers uitgeoefende rechten

RJ 270.128 Een van afnemers ontvangen niet-terugbetaalbare vergoeding geeft afnemers een recht om goederen of diensten in de toekomst te ontvangen. Voorbeelden hiervan zijn cadeaubonnen, strippenkaarten en niet annuleerbare tickets. Afnemers oefenen echter niet altijd de aan hun toegekende rechten uit.

RJ 270.128 De niet door afnemers uitgeoefende rechten resulteren niet in een financiële verplichting waarop RJ 290 *Financiële instrumenten* van toepassing is. Het betreft een verplichting van de onderneming jegens de afnemers om goederen en/of diensten te leveren. Deze toegekende rechten moeten onderscheiden worden van opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten (zie paragraaf 3.5.4).

RJ 270.128 Indien de onderneming 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.

RJ 270 Bijlage 1

### Voorbeeld 13. Strippenkaarten

Een sportschool geeft strippenkaarten uit aan klanten. Deze kaart kost EUR 70 en daarmee kan tienmaal gesport worden. Deze kaart blijft geldig tot tien strippen zijn verbruikt. De sportschool verkoopt aan het begin van het jaar 100 strippenkaarten. Uit ervaring kan de sportschool betrouwbaar inschatten dat klanten gemiddeld 80% van deze strippenkaarten gespreid over de eerste zes maanden benutten. De overige 20% wordt naar verwachting niet door klanten benut. Op grond van deze informatie verwerkt de sportschool 20% van de ontvangen vooruitbetaling (EUR 1.400) als opbrengsten gedurende de eerste zes maanden (in lijn met de verwerking van de opbrengsten van benutte strippenkaarten over de eerste zes maanden ter hoogte van EUR 5.600). De verwerking van de opbrengsten van niet benutte strippenkaarten geschiedt hiermee conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door klanten uitgeoefend zullen worden.

RJ 270 Bijlage 1

**Voorbeeld 14. Tickets**

Een theater verkoopt 190 tickets voor een voorstelling voor een prijs van EUR 50 per ticket. De tickets kunnen niet meer worden geannuleerd. Klanten moeten hun tickets vooruitbetalen. Op basis van historische gegevens verwacht het theater dat slechts 180 klanten daadwerkelijk de voorstelling zullen bezoeken. Het theater verwerkt de vooruitontvangen bedragen van alle klanten (ook van klanten die naar verwachting niet aanwezig zullen zijn) als een overlopende post (uitgestelde opbrengst) tot het moment dat de voorstelling daadwerkelijk plaatsvindt en de prestaties worden verricht. Ondanks dat het theater verwacht dat 10 klanten niet bij de voorstelling aanwezig zullen zijn, verwerkt het theater de bijbehorende bate niet eerder dan het verrichten van de prestaties. Op dat moment wordt immers pas de prestatie geleverd. De verwerking van de opbrengsten van niet benutte tickets geschiedt hiermee conform het patroon van de rechten die wel door klanten zijn uitgeoefend.

**3.5.2****Verwerking van verkooptransacties met terug-(ver)koopovereenkomsten**

RJ 270 geeft, in Bijlage 2, een nadere toelichting op de verwerking van verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten, waarbij aandacht wordt besteed aan zowel het perspectief van de verkoper als dat van de koper. Kern van het vraagstuk is of opbrengsten kunnen worden verwerkt voor dergelijke transacties en, zo nee, hoe deze transacties dan te verwerken.

RJ 270 Bijlage 2

Bij verkooptransacties met terug(ver)koopovereenkomsten is met name van belang of wordt voldaan aan het verwerkingscriterium dat alle belangrijke rechten op economische voordelen en alle belangrijke risico's met betrekking tot de zaken zijn overgedragen aan de koper. Dit wordt voor iedere transactie opnieuw beoordeeld op basis van de economische realiteit van de transactie, waarbij onder meer in aanmerking moet worden genomen de invulling van de terugkoopprijs (vast en/of variabel) en de aard van het terugkooprecht of de terugkoopplicht.

RJ 270 Bijlage 2

Terug(ver)koopopties en verplichtingen spelen alleen een rol bij opbrengstverantwoording waarbij sprake is van een significante restwaarde. In geval van een insignificante restwaarde zal een terugkoopovereenkomst geen noemenswaardige invloed hebben op de verwerking van de verkooptransactie. De significantie van de restwaarde moet worden getoetst aan de kwantitatieve indicatoren die ook gelden bij de classificatie van leaseovereenkomsten (RJ 292 *Leasing*).

Een restwaarde is normaliter insignificant als aan ten minste één van de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- Terugkoop vindt plaats nadat meer dan 75% van de economische levensduur van het actief verstreken is.
- De contante waarde van de terugkoopoptie is minder dan 10% van de reële waarde van het actief op verkoopmoment.

## RJ 270 Bijlage 2

Vanuit de verkoper gezien dient de verwerking als volgt plaats te vinden:

Bepaling terugkoop prijs	Variabele prijs: marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: verwachte marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: significant lager dan de verwachte marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: significant hoger dan de verwachte marktprijs op terugkoopdatum
<b>Aard terugkooprecht of -plicht</b>				
Terugkooprecht verkoper	Verkoop	Verkoop	Geen verkoop	Verkoop
Terugverkooprecht koper	Verkoop	Geen verkoop	Verkoop, met terugkoop zeer onwaarschijnlijk of terugkoopbedrag insignificant	Geen verkoop
Terugkoop- en terugverkoopverplichting	Afhankelijk van feiten en omstandigheden	Geen verkoop		

Een vaste prijs wil zeggen dat de prijs al bij de initiële verkooptransactie wordt gefixeerd.

## RJ 270 Bijlage 2

Vanuit de koper gezien dient de verwerking als volgt plaats te vinden:

Bepaling terugkoop prijs	Variabele prijs: marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: verwachte marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: significant lager dan de verwachte marktprijs op terugkoopdatum	Vaste prijs: significant hoger dan de verwachte marktprijs op terugkoopdatum
<b>Aard terugkooprecht of -plicht</b>				
Terugkooprecht verkoper	Koop	Koop	Geen koop	Koop
Terugverkooprecht koper	Koop	Geen koop	Koop	Geen koop
Terugkoop- en terugverkoopverplichting	Afhankelijk van feiten en omstandigheden	Geen koop		

Een vaste prijs wil zeggen dat de prijs al bij de initiële verkooptransactie wordt gefixeerd.

RJ 270 Bijlage 2

In situaties dat een transactie met een terug(ver)koopovereenkomst niet als (ver)koop mag worden verwerkt, wordt de transactie in principe verwerkt als een combinatie van een operationele lease (verkoper = lessor) en een financierings-transactie (verkoper = gefinancierde).

### 3.5.3

#### Vergoedingen voor financiële dienstverlening

RJ 270 Bijlage 1

De verwerking van opbrengsten in het kader van financiële dienstverlening hangt af van waarvoor de vergoeding wordt verkregen alsmede van de verwerkingswijze van ieder financieel instrument dat verband houdt met de dienstverlening. De aanduiding van dergelijke vergoedingen behoeft niet noodzakelijkerwijs indicatief te zijn voor de aard en de economische betekenis van de dienstverlening die plaatsvindt. Daarom wordt onderscheid gemaakt tussen:

- vergoedingen die direct gerelateerd zijn aan het effectieve rendement van een financieel instrument. De vergoeding wordt verwerkt als aanpassing van het effectieve rendement, tenzij het financiële instrument wordt gewaardeerd op reële waarde; dan als opbrengst verwerken bij eerste waardering;
- vergoedingen voor de dienstverlening die plaatsvindt. De vergoeding wordt verwerkt op het moment dat dienstverlening plaatsvindt;
- vergoedingen die worden betaald voor het uitvoeren van een bepaalde belangrijke handeling die belangrijker is dan alle andere handelingen (bijvoorbeeld plaatsingsprovisies voor plaatsing van een lening bij een geldverstrekker): de vergoeding wordt verwerkt op het moment dat de desbetreffende belangrijke handeling is verricht (in het voorbeeld: als de plaatsing is gerealiseerd).

### 3.5.4

#### Opties van afnemers

RJ 270.109a

Opties van afnemers om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen, kunnen vele vormen hebben. Voorbeelden zijn loyaliteitsprogramma's, verkoopincentives, verlengingsopties of andere kortingen op toekomstige goederen of diensten. In feite betaalt de afnemer in deze gevallen vooraf voor toekomstig te leveren goederen of diensten. Als de onderneming een optie 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 verkoop waarbij die optie is verleend.

Indien aan deze voorwaarden is voldaan, worden de aan de verleende optie toe te rekenen opbrengsten verwerkt in de periode dat de optie wordt uitgeoefend.

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.

De term 'niet onbelangrijk' heeft de RJ verduidelijkt middels een voorbeeld (zie voorbeeld 15 hierna). Centraal bij het bepalen of er sprake is van een separate prestatieverplichting staan de volgende twee vragen:

1. Kan de afnemer de bijkomende goederen of diensten verkrijgen zonder deze specifieke overeenkomst te sluiten?
2. Geeft de optie het recht om de bijkomende goederen of diensten te verkrijgen tegen de zelfstandige verkoopprijs (zie paragraaf 3.2.4)?

RJ 270 Bijlage 1

Indien tenminste één van de vragen met ja beantwoord moet worden, dan is er sprake van een sterke aanwijzing dat de opbrengst van de gehele transactie wordt verwerkt op het moment van de verkoop waarbij de optie wordt verleend.

Indien beide vragen in samenhang met nee worden beantwoord, is dit een sterke aanwijzing dat de optie een separate prestatieverplichting betreft.

### **Voorbeeld 15. Opties van afnemers om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verkrijgen**

Een machinefabrikant sluit een overeenkomst af met een nieuwe afnemer voor de verkoop van een machine. De transactieprijs van de overeenkomst bedraagt EUR 100.000. Als onderdeel van de overeenkomst verleent de fabrikant aan de afnemer tevens het recht om in de toekomst eenmalig eenzelfde machine te kopen met 30% korting. Dit recht heeft slechts betrekking op één machine. Andere afnemers kunnen dergelijke kortingspercentages enkel bedingen bij de aankoop van meerdere machines. Hierdoor stelt de machinefabrikant dat de waarde van de verleende optie 'niet onbelangrijk' is ten opzichte van de waarde van de verkochte machine.

De machinefabrikant verwerkt deze optie als een afzonderlijke presentatieverplichting.

De machinefabrikant verwacht dat de kans dat de optie door de afnemer wordt uitgeoefend 50% is. De waarde van deze optie schat de machinefabrikant op EUR 15.000 (= 30% x 100.000 x 50%). De totale transactieprijs (EUR 100.000) wordt naar rato van de waarde van beide prestatieverplichtingen toegerekend aan de machine en aan de verleende optie:

- Levering van machine EUR 87.000 (=  $100/115 \times 100.000$ )
- Recht op eenmalige korting bij nieuwe machine EUR 13.000 (=  $15/115 \times 100.000$ )

De aan de verleende optie toe te rekenen opbrengst (EUR 13.000) wordt in de winst-en-verliesrekening verwerkt als onderdeel van de opbrengst van een additioneel verkochte machine onder de verleende optie. Tot die tijd wordt dit deel van de transactieprijs als overlopende post (uitgestelde opbrengst) verwerkt. Als geen additionele machine wordt verkocht onder de optie, wordt de uitgestelde opbrengst als opbrengst verwerkt als het recht onder de optie is verstreken of eerder als het zeer onwaarschijnlijk is dat het recht onder de optie zal worden uitgeoefend.

### **3.5.5**

#### **Garanties**

RJ 270.109b

Als een afnemer de mogelijkheid heeft om afzonderlijk een garantie te kopen, is de garantie een te onderscheiden dienst. De onderneming belooft namelijk de dienst aan de afnemer te zullen leveren naast het geleverde goed. In dat geval verwerkt de onderneming de toegezegde garantie als een afzonderlijke prestatieverplichting.

Als de afnemer geen mogelijkheid heeft om afzonderlijk een garantie te kopen, wordt de garantie alleen als een afzonderlijke prestatieverplichting verwerkt indien de garantie een dienst biedt naast de zekerheid dat het geleverde goed aan de overeengekomen specificaties voldoet. Voor de beoordeling of daar sprake van is, kunnen onder andere de volgende factoren in aanmerking worden genomen:

- a) of de garantie wettelijk verplicht is en enkel een bescherming vormt tegen het risico om ondeugdelijke goederen te kopen;
- b) de lengte van de garantieperiode; en
- c) de aard van de taken die de onderneming belooft te zullen uitvoeren.

Als de garantie geen te onderscheiden dienst betreft, verwerkt de onderneming de te verwachten garantiekosten als een voorziening in overeenstemming met RJ 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa*.

#### **Voorbeeld 16a. Garanties (geen afzonderlijke prestatieverplichting)**

Een fabrikant van keukens verleent twee jaar fabrieksgarantie bij de verkoop van een nieuwe keuken. Deze garantie is bedoeld om de afnemer de zekerheid te bieden dat de vaatwasser aan de overeengekomen specificaties voldoet. Er is daarom geen sprake van een garantie die als een afzonderlijke prestatieverplichting wordt verwerkt. De onderneming verwerkt de te verwachten garantiekosten in overeenstemming met RJ 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa*.

#### **Voorbeeld 16b. Garanties (afzonderlijke prestatieverplichting)**

De fabrikant van keukens biedt ook de mogelijkheid om de fabrieksgarantie uit te breiden. In dat geval wordt garantie verstrekt tot vijf jaar na de levering van de vaatwasser. Deze additionele garantie van drie jaar vormt een afzonderlijke prestatieverplichting. De fabrikant rekent de transactieprijs naar rato van de waarde van die additionele garantie toe aan deze prestatieverplichting. Het aan deze prestatieverplichting toegerekende deel van de transactieprijs wordt nog niet verwerkt als de wasmachine wordt geleverd. Dat deel van de transactieprijs wordt afzonderlijk als opbrengst verwerkt in de jaren waarin de prestaties worden verricht (jaren drie, vier en vijf).

### **3.6 Presentatie netto-omzet en bijzondere posten**

#### **RJ 270.201**

Opbrengsten zijn baten die ontstaan bij de uitvoering van de normale activiteiten van een onderneming. Deze worden met een veelheid van benamingen aangeduid, zoals (netto-)omzet, honoraria, rente, dividenden, royalty's en huur. Het begrip netto-omzet wordt geïnterpreteerd vanuit de normale, niet-incidentele bedrijfsactiviteiten.

De uitleg van het begrip netto-omzet is afhankelijk van de aard van de activiteiten. Stelselmatig terugkerende verkopen van materiële vaste activa kunnen in het kader van normale bedrijfsactiviteiten ook tot de netto-omzet gerekend worden.

Dividendopbrengsten vormen een bestanddeel van de netto-omzet indien zij deel uitmaken van de beleggingsopbrengsten, en beleggingen kenmerkend zijn voor het bedrijf van de onderneming. Voorbeelden zijn pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen en beleggingsentiteiten. Voorts kunnen dividendopbrengsten tot de omzet gerekend worden bij participatiebedrijven.

Indien renteopbrengsten voortvloeien uit activiteiten die kenmerkend zijn voor het bedrijf van een onderneming vormen zij een bestanddeel van de netto-omzet.

Voor (tussen)houdstermaatschappijen worden dividendopbrengsten en rente-opbrengsten op vorderingen die feitelijk een uitbreiding zijn van de netto-investering van de (tussen)houdstermaatschappij in haar deelnemingen niet aangemerkt als netto-omzet.

**RJ 270.202**

Op de netto-omzet moeten in mindering worden gebracht kortingen en dergelijke en over de omzet geheven belastingen. Tot deze 'kortingen en dergelijke' behoren onder meer:

- rabatten, omzetbonussen en dergelijke;
- betalingskortingen indien daarvan als regel door de afnemers gebruik wordt gemaakt (bij incidenteel gebruik komt verantwoording als rentelasten het meest in aanmerking).

Niet in aanmerking voor aftrek komen provisies aan in dienst van de onderneming werkzame vertegenwoordigers, kosten van uitgaande vrachten bij francolevering en andere directe en indirecte verkoopkosten.

**RJ 270.201a**

Voor dealers en andere autobedrijven wordt aanbevolen de Belasting Personen-auto's en Motorrijwielen (BPM) op te nemen in de netto-omzet. Deze aanbeveling is bedoeld om de onderlinge vergelijkbaarheid te bevorderen.

Indien de aanbeveling niet wordt gevolgd, wordt in de jaarrekening vermeld dat een ander netto-omzetbegrip is gehanteerd alsmede de inhoud van het gebruikte begrip.

Voor importeurs van auto's en motorrijwielen geldt ter zake geen voorkeur. Wel dient uit hun jaarrekening te blijken of de gepresenteerde netto-omzet inclusief dan wel exclusief BPM is. Uit de jaarrekeningen van zowel dealers en andere autobedrijven als importeurs dient het bedrag van de BPM te blijken.

**RJ 270.401**

Bijzondere posten zijn baten en lasten die voortvloeien uit gebeurtenissen of transacties die behoren tot de gewone bedrijfsuitoefening, maar op grond van de aard, de omvang of het incidentele karakter afzonderlijk worden toegelicht, teneinde een goed inzicht te geven in het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening van de onderneming en met name de ontwikkeling daarin.

**RJ 270.404**

Op grond van artikel 2:377 lid 8 BW vermeldt de onderneming het bedrag en de aard van de posten van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen.

Bijzondere posten worden met het oog op de analyse en de vergelijkbaarheid van de resultaten naar aard en omvang afzonderlijk en ongesaldeerd vermeld in de toelichting.

**RJ 270.405**

Omstandigheden die aanleiding kunnen zijn voor een vermelding als een bijzondere post zijn onder meer:

- het verwerken van een waardevermindering op voorraden, of op bepaalde immateriële of materiële vaste activa, alsmede de terugneming van dergelijke waardeverminderingen;
- lasten voortvloeiend uit reorganisaties of samenhangend met discontinuïteit, alsmede de terugneming van dergelijke lasten;
- winst of verlies bij afstoting van materiële vaste activa of langetermijnbeleggingen;

- resultaten in verband met beëindiging van bedrijfsactiviteiten;
- het financiële gevolg van een schikking in het kader van een juridische procedure;
- het financiële effect van een terugneming van een voorziening die niet is verbruikt;
- baten en lasten welke aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend;
- nadelen die voortvloeien uit nationalisaties of onteigeningen; en
- nadelen als gevolg van kapitaalvernietiging als gevolg van natuurrampen, zoals aardbevingen en overstromingen.

### 3.7 Toelichting

RJ 270.601

De onderneming dient de volgende toelichtingen op te nemen:

- de aard van belangrijke prestatieverplichtingen;
- per belangrijk type prestatieverplichting de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening;
- het bedrag van elke belangrijke opbrengstcategorie dat is verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode, waaronder:
  - opbrengsten uit de verkoop van goederen;
  - opbrengsten uit het verlenen van diensten;
  - opbrengsten uit licenties;
- het bedrag begrepen in belangrijke categorieën opbrengsten dat betrekking heeft op de ruil van goederen of diensten; en
- het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst.

RJ 270.602

De onderneming licht iedere voorwaardelijke bate en last toe in overeenstemming met RJ 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa*. Onder voorwaardelijke baten vallen ook nog niet als opbrengst verwerkte vergoedingen als gevolg van het niet op betrouwbare wijze kunnen bepalen van het bedrag van de opbrengst.

### 3.8 Overgangsbepalingen

RJ 270.701

De grondslagen die de onderneming op grond van de nieuwe Richtlijn 270 *De winst-en-verliesrekening* moet toepassen gelden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Het is toegestaan om de nieuwe Richtlijn eerder toe te passen.

RJ 270.702

Voor de overgang naar de nieuwe RJ 270-bepalingen voorziet de nieuwe Richtlijn in twee mogelijkheden:

- Een stelselwijziging overeenkomstig Richtlijn 140 *Stelselwijzigingen*, waarbij de nieuwe RJ 270 retrospectief wordt verwerkt (inclusief vergelijkende cijfers).
- Als alternatief is het toegestaan de nieuwe RJ 270, 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 vergelijkende cijfers worden dan niet aangepast.



RJ 270.702

De alternatieve methode is een overgangsmethode waarbij de wijzigingen als gevolg van RJ 270 prospectief verwerkt worden. De RJ heeft met deze methode beoogd de implementatiekosten beperkt te houden, met als nadeel dat de vergelijkbaarheid tussen verslagjaren belemmerd kan worden.

Bij de alternatieve methode mogen ondernemingen RJ 270 met ingang van 1 januari 2022 of met ingang van een eerdere door de onderneming zelfgekozen datum toepassen. De overgangsdatum kan dus ook gedurende het jaar zijn.

RJ 270.702

Indien de grondslagen die de onderneming toepast wijzigen als gevolg van de nieuwe RJ 270 per 1 januari 2022 (of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing) zet de onderneming in de toelichting uiteen op welke wijze de overgang is verwerkt.

Voorts zijn bij retrospectieve verwerking de toelichtingsvereisten van Richtlijn 140 *Stelselwijzigingen* van toepassing.



## 4

# RJ 221 Onderhanden projecten

Dit hoofdstuk heeft betrekking op onderhanden projecten en projectontwikkeling die zijn overeengekomen met een (of meer) derde(n). Het vijfstappenmodel (paragraaf 3.2) is ook van toepassing op onderhanden projecten.

RJ 221 *Onderhanden projecten* is in feite een aanvulling op het vijfstappenmodel met specifieke definities en verslaggevingsregels die kenmerkend zijn voor projectorganisaties, zoals meer- en minderwerk en claims.

Projectopbrengsten en -kosten van onderhanden projecten worden verwerkt als opbrengsten en kosten in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum, indien het resultaat op betrouwbare wijze kan worden ingeschat. Deze methode wordt ook wel de 'percentage of completion'-methode genoemd.

Deze methode vergt allereerst nadere uitleg inzake de begripsbepaling van onderhanden projecten en projectontwikkeling (paragraaf 4.2); projectopbrengsten (paragraaf 4.3) en de projectkosten (paragraaf 4.4).

De verwerking van de projectopbrengsten en -kosten alsmede de waardering van onderhanden projecten zijn uitgewerkt in paragraaf 4.5. In paragraaf 4.6 zijn de verslaggevingsregels van het bepalen van projectvoortgang uitgewerkt. De presentatie en toelichtingsvereisten zijn opgenomen in paragraaf 4.7.

De verwerking van publiek-private concessieovereenkomsten in de jaarrekening van de concessienemer (de onderneming) wordt in paragraaf 4.8 behandeld. Tot slot zijn de overgangsbepalingen opgenomen in paragraaf 4.9.

## 4.1 Toepassingsgebied RJ 221 *Onderhanden projecten*

**RJ 221.101** Richtlijn 221 beschrijft de verwerking en waardering, de presentatie en de toelichting van opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden (hierna aangeduid als 'onderhanden projecten').

**RJ 221.102** De verslaggevingsregels die worden toegepast op onderhanden projecten zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten.

**RJ 221.102** Onder projectontwikkeling wordt verstaan de ontwikkeling en constructie van activa die zich gewoonlijk uitstrekken over meer dan één verslagperiode. Indien en voor zover voor de daaruit voortvloeiende activa vóór of tijdens de ontwikkeling of constructie een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten worden de opbrengsten en kosten inzake deze activa verwerkt als onderhanden projecten (zie ook paragraaf 4.5.4).

In de nieuwe Richtlijnen zijn geen wijzigingen aangebracht ten aanzien van het toepassingsgebied van RJ 221. Dit betekent dat de meeste ondernemingen die voorheen deze Richtlijn toepasten dit onder de nieuwe Richtlijn zullen blijven doen.

Onderscheid dient gemaakt te worden tussen prestatieverplichtingen die binnen het toepassingsgebied van RJ 221 *Onderhanden projecten* en die binnen het toepassingsgebied van RJ 270 *De winst-en-verliesrekening* vallen. Een prestatieverplichting kan niet binnen beide Richtlijnen vallen, maar contracten kunnen wel meerdere prestatieverplichtingen bevatten. Alle prestatieverplichtingen die qua aard vergelijkbaar zijn met onderhanden projecten worden hier behandeld. Een eventuele verliesvoorziening wordt gevormd voor verliezen op het niveau van de overeenkomst en niet voor de afzonderlijke prestatieverplichtingen (zie paragraaf 4.5.5).

## 4.2 Begripsbepaling

### RJ 221.0 Aanneemovereenkomsten

Aanneemovereenkomsten zijn overeenkomsten waarbij de uitvoering van een onderhanden project geschiedt tegen een vaste prijs, soms met prijsclausules. De vaste prijs geldt voor het gehele project of voor gepresteerde eenheden binnen het gehele project.

### RJ 221.106 Onderhanden projecten

Een onderhanden project is een project dat is overeengekomen met een derde, voor de constructie van een actief of combinatie van activa waarbij de uitvoering zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode. Door de aard van de activiteiten van onderhanden projecten, vallen de datum waarop een project van start gaat en de datum waarop het project wordt voltooid, gewoonlijk in verschillende verslagperiodes. Voorbeelden van onderhanden projecten zijn de constructie van één enkel actief, zoals een brug, gebouw, dam, pijpleiding, weg, schip, tunnel of maatwerksoftware. Onderhanden projecten kunnen ook betrekking hebben op de constructie van activa die nauw met elkaar samenhangen of onderling afhankelijk zijn qua ontwerp, technologie en functie, of hun uiteindelijke doel of gebruik. Voorbeelden van dergelijke projecten zijn de bouw van complexe installaties (zoals raffinaderijen), apparatuur en systemen. Onderhanden projecten omvatten ook overeenkomsten:

- voor het verrichten van diensten die direct verband houden met de constructie van het actief, bijvoorbeeld overeenkomsten voor de diensten van projectmanagers of architecten;
- voor de afbraak en reconstructie van activa, of voor herstel van de oorspronkelijke omgeving na de afbraak van activa; en
- voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij de activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de onderneming creëren.

RJ 221.107 Onderhanden projecten kunnen op verschillende manieren worden overeengekomen. Naar de aard van de overeenkomsten zijn onderhanden projecten te onderscheiden in twee contractvormen, te weten aanneemovereenkomsten en regieovereenkomsten.

Onderhanden projecten kunnen kenmerken van beide contractvormen in zich hebben, bijvoorbeeld in geval van een regieovereenkomst met een overeengekomen maximumprijs. Alle contractuele voorwaarden worden in overweging genomen voor de verwerking van projectopbrengsten en projectkosten.

RJ 221.108

**Projectontwikkeling**

Projectontwikkeling betreft activiteiten inzake langetermijnprojecten, bijvoorbeeld voor de bouw van woningen, kantoren en winkelcentra. Bij woningbouw gaat het meestal om bouwplannen, geïnitieerd en te ontwikkelen door de onderneming. Projectontwikkeling vindt in eerste aanleg niet plaats voor opdrachtgevers, aangezien projectontwikkeling door de onderneming zelf wordt geïnitieerd. Bij deze projecten hebben potentiële afnemers de keuze uit op tekening beschikbare te ontwikkelen eenheden, bijvoorbeeld appartementen of woningen.

Wijzigingen in de constructie of samenstelling van de te realiseren eenheden zijn meestal beperkt mogelijk. De aanvang van de constructie vindt veelal plaats indien en zodra een aanzienlijk deel van de te realiseren eenheden zijn gecontracteerd voor verkoop. Afnemers hebben zich hierbij contractueel verbonden voor de verkrijging van eenheden uit de projectontwikkeling (bijvoorbeeld een appartement of een woning). Naar aard, risico en uitvoering is projectontwikkeling gelijk te stellen aan onderhanden projecten, voor zover een of meer onvoorwaardelijke verkoopovereenkomsten zijn afgesloten met een of meerdere afnemers. In deze situatie vindt verwerking van de opbrengsten en kosten dan ook plaats in overeenstemming met de bepalingen over onderhanden projecten.

RJ 221.0

**Publiek-private concessieovereenkomsten**

Dit zijn overeenkomsten tussen de onderneming (concessienemer) en de overheid (de concessiegever), waarbij de onderneming een openbare dienst verleent door middel van een infrastructuur nadat deze is gebouwd of verbeterd. Voor publiek-private concessieovereenkomsten bepaalt de overheid welke diensten met de infrastructuur moeten worden verricht, aan wie de diensten worden verleend en tegen welke prijs.

RJ 221.0

**Regieovereenkomsten**

Regieovereenkomsten zijn overeenkomsten waarbij de uitvoering van een onderhanden project geschiedt op basis van een vergoeding van alle of van op bepaalde wijze gedefinieerde kosten, vermeerderd met een bepaald percentage of met een vast bedrag.

**4.3 Projectopbrengsten**

RJ 221.201

De projectopbrengsten uit een project bestaan uit:

- de contractueel overeengekomen transactieprijs (zie paragraaf 3.2.3); en
- opbrengsten op grond van meer- en minderwerk, claims en vergoedingen.

RJ 221.205

**Meer- en minderwerk**

Meer- en minderwerk zijn voorbeelden van een wijziging van een overeenkomst. Meer- en minderwerk zijn instructies van de opdrachtgever om de omvang van de werkzaamheden te wijzigen ten opzichte van de contractueel afgesproken uitvoering. Meer- en minderwerk kunnen leiden tot een toename of een afname van de projectopbrengsten. Voor de verwerking van wijzigingen van overeenkomsten (waaronder meer- en minderwerk), zie paragraaf 3.4.

Als het meerwerk niet een afzonderlijke prestatieverplichting betreft ten opzichte van het lopende onderhanden project, wordt het meerwerk verwerkt als een wijziging van het lopende onderhanden project. Het effect van de wijziging op de transactieprijs en op de voortgang van het onderhanden project wordt op het moment van de wijziging verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).



#### RJ 221.205

Als het meerwerk wel een afzonderlijke prestatieverplichting betreft ten opzichte van het lopende onderhanden project, wordt het meerwerk als een afzonderlijke overeenkomst verwerkt.

Echter, als de toename van de projectopbrengsten van de overeengekomen vergoeding niet de waarde van het meerwerk weergeeft, rekening houdend met passende aanpassingen van die vergoeding in lijn met de omstandigheden van het meerwerk, wordt het meerwerk verwerkt als een wijziging van het lopende onderhanden project. Het meerwerk samen met het resterende deel van de originele prestatieverplichting is in dit geval niet economisch te onderscheiden van het reeds uitgevoerde deel van de originele prestatieverplichting. Het effect van de wijziging op de transactieprijs en op de voortgang van het onderhanden project wordt op het moment van de wijziging verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).

Overeengekomen minderwerk wordt verwerkt als een wijziging van het lopende onderhanden project. Het effect van het minderwerk op de transactieprijs en op de mate waarin prestaties van het onderhanden project zijn verricht, wordt op het moment van het overeenkomen van het minderwerk verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).

### Voorbeeld 17. Meerwerk bouwonderneming

Een bouwonderneming sluit een overeenkomst met de lokale overheid voor het bouwen van een weg. De partijen komen een prijs overeen van EUR 10 miljoen. De verwachte kostprijs is EUR 8 miljoen en de verwachte bouwtijd is vier jaar.

Aan het eind van jaar 2 verzoekt de lokale overheid een gedeelte van de weg uit te breiden naar een tweebaansweg. Als gevolg van het meerwerk zal de transactieprijs met EUR 2 miljoen toenemen (verwachte toename van de kostprijs met EUR 1.3 miljoen). Voorts heeft de bouwonderneming ten tijde van het overeenkomen van het meerwerk vastgesteld dat de projectvoortgang 50% betreft.

#### Stap 1

Onder stap 1 evalueert de bouwonderneming de contractwijziging en bepaalt eerst of het meerwerk leidt tot een toevoeging van een te onderscheiden product tegen de relatieve initiële vergoeding.

De bouwonderneming concludeert dat de werkzaamheden ten behoeve van het meerwerk niet zullen leiden tot een te onderscheiden product. Immers, het aanleggen van extra rijbanen voor een gedeelte van de weg blijft een belangrijke dienst van integratie (zie paragraaf 3.2.2 *Het identificeren van prestatieverplichtingen*).

Voorts concludeert de bouwonderneming dat de reële waarde van het meerwerk EUR 2.2 miljoen betreft inclusief gebruikelijke verkoopkosten van EUR 200.000. Aangezien de bouwonderneming deze verkoopkosten niet hoeft te maken voor het meerwerk, concludeert de bouwonderneming dat de vergoeding van EUR 2 miljoen overeenkomt met de relatieve initiële vergoeding.

#### Stap 2

In de tweede stap concludeert de bouwonderneming dat de nog te leveren werkzaamheden niet te onderscheiden zijn van de goederen van voor de datum van het overeenkomen van het meerwerk. Zodoende wordt het meerwerk een onderdeel van de bestaande prestatieverplichting en zal het effect worden verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten.

#### Stap 3

De bouwonderneming heeft de volgende projectopbrengsten en -kosten verwerkt:

Jaar (x EUR miljoen)	1	2	3	4
Projectopbrengsten	2.5	2.5	-	-
Projectkosten	2.0	2.0	-	-
Resultaat	0.5	0.5	-	-

Het verwerken van de aanpassing van de cumulatieve opbrengsten leidt ertoe dat aan het eind van jaar 2 de projectopbrengsten EUR 5.16 miljoen [ $12 \times (4 \text{ miljoen} / (8 + 1.3))$ ] bedragen. Dit is een toename van EUR 160.000 die direct door de bouwonderneming in jaar 2 als resultaat wordt verantwoord.

RJ 221.204

**Claims**

Een claim is een bedrag dat de onderneming van de opdrachtgever of een andere partij wil vorderen als vergoeding voor gemaakte kosten die niet zijn gespecificeerd in de overeenkomst. Een claim kan voortvloeien uit vertragingen die door de opdrachtgever zijn veroorzaakt, fouten in specificaties of ontwerp en betwist meer- en minderwerk. De inschatting van opbrengsten uit claims is vaak lang onzeker en de hoogte ervan hangt vaak af van onderhandelingen. Claims worden onderscheiden van meer- en minderwerk. Claims worden alleen opgenomen in projectopbrengsten indien:

- het waarschijnlijk is dat de opdrachtgever de claim zal aanvaarden; en
- het bedrag van de claim dat waarschijnlijk door de opdrachtgever zal worden aanvaard, betrouwbaar kan worden bepaald.

Als dat het geval is, maakt de onderneming een schatting van de te verwerken (variabele) opbrengst. Hierbij past de onderneming 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 (zie ook paragraaf 3.2.3).

**4.4 Projectkosten**

RJ 221.206

De projectkosten van een project bestaan uit:

1. de direct op het project betrekking hebbende kosten;
2. de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project; en
3. andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden doorberekend.

Voorts kunnen in projectkosten worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend. Het opnemen van een redelijk deel van indirecte of algemene kosten (de zogenaamde 'AK') in de projectkosten is mogelijk indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten. Veelal zullen deze kosten via een opslag toegerekend worden aan individuele projecten.

RJ 221.207

Projectkosten omvatten de toerekenbare kosten vanaf de datum waarop het project wordt verkregen tot de uiteindelijke voltooiing van het project. Kosten die rechtstreeks verband houden met een project en die worden gemaakt bij het verkrijgen van de overeenkomst maken deel uit van de projectkosten indien het waarschijnlijk is dat de overeenkomst zal worden verkregen, en deze kosten afzonderlijk kunnen worden geïdentificeerd en betrouwbaar kunnen worden bepaald. Indien kosten inzake het verkrijgen van een project zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze zijn ontstaan, worden ze niet alsnog opgenomen in de projectkosten als het project in een daaropvolgende periode wordt verkregen.

RJ 221.208

**Ad 1.** Direct op het project betrekking hebbende kosten

Kosten die direct op het project betrekking hebben, kunnen onder meer omvatten:

- personeelskosten voor werknemers direct werkzaam aan het project, inclusief kosten voor toezicht;
- kosten van constructiematerialen;
- kosten van (inbreng van) grond en terreinen;
- afschrijving van installaties en uitrusting die bij de uitvoering van het project worden gebruikt;
- kosten voor het transport van installaties, uitrusting en materialen naar en van het terrein;
- kosten voor de huur van installaties en uitrusting;
- kosten van ontwerp en technische assistentie die rechtstreeks verband houden met het project;
- de geschatte kosten van herstellings- en garantiewerken, inclusief verwachte garantiekosten uit hoofde van garanties die niet als een afzonderlijke prestatieverplichting worden verwerkt; en
- claims van derden.

RJ 221.209

Incidentele baten die door de onderneming worden gerealiseerd en die geen onderdeel zijn van de projectopbrengsten worden in mindering gebracht op de projectkosten. Voorbeelden zijn baten uit de verkoop van restmateriaal en een boekwinst bij verkoop van installaties en uitrusting aan het einde van het project.

RJ 221.210

**Ad 2.** Kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project.

Kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project, kunnen onder meer omvatten:

- verzekeringskosten;
- kosten van ontwerp en technische assistentie die niet rechtstreeks verband houden met een specifiek project; en
- overheadkosten van projectactiviteiten.

RJ 221.211

Dergelijke toerekenbare kosten met soortgelijke kenmerken worden systematisch en op consistente wijze toegerekend aan onderhanden projecten. De toerekening vindt plaats op basis van het normale niveau van de projectactiviteiten. Het normale niveau van projectactiviteiten is de gemiddelde activiteit die onder normale omstandigheden naar verwachting plaatsvindt over een aantal perioden of seizoenen, rekening houdend met verlies van capaciteit als gevolg van planmatig onderhoud. Overheadkosten van projectactiviteiten betreffen onder meer kosten voor voorbereiding en verwerking van de project- en salarisadministratie.

RJ 221.212

**Ad 3.** Andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden doorberekend

Andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend, zijn beheerskosten en ontwikkelingskosten waarvoor de vergoeding in de voorwaarden van de overeenkomst is overeengekomen.



RJ 221.213

De volgende kosten worden niet als projectkosten aangemerkt indien ze niet toewijsbaar zijn aan projecten of toegewezen kunnen worden aan projectactiviteiten:

- algemene beheerskosten;
- verkoopkosten;
- onderzoeks- en ontwikkelingskosten waarvoor geen vergoeding is overeengekomen; en
- kosten van afschrijving van installaties en uitrusting die niet worden aangewend voor het project of voor projectactiviteiten.

## 4.5 Verwerking van projectopbrengsten en -kosten

RJ 221.301  
RJ 221.314

Projectkosten worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze zijn gemaakt. Indien het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, worden de projectopbrengsten en -kosten uit hoofde van het onderhanden project verwerkt naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum ('percentage of completion'-methode).

RJ 221.314

Als het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, worden de projectopbrengsten alleen verwerkt tot het bedrag dat waarschijnlijk kan worden verhaald.

RJ 221.314

Verwachte verliezen op het onderhanden project worden onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt ongeacht of het resultaat wel of niet betrouwbaar ingeschat kan worden.

RJ 221.306

Indien het echter op een later moment onzeker is geworden of een eerder in de winst-en-verliesrekening verwerkte projectopbrengst inbaar is, wordt het niet-inbare bedrag of het bedrag waarover onzekerheid is ontstaan als last in de winst-en-verliesrekening verwerkt en niet als een wijziging van eerder verwerkte projectopbrengsten.

Deze paragraaf is als volgt ingedeeld:

- betrouwbaar kunnen schatten van het resultaat (4.5.1);
- verwerking van resultaat indien betrouwbaar in te schatten (4.5.2);
- verwerking van resultaat indien niet betrouwbaar in te schatten (4.5.3);
- projectontwikkeling (4.5.4);
- verwerking van verliezen op onderhanden projecten (4.5.5); en
- overige overwegingen (4.5.6).

### 4.5.1 Betrouwbaar kunnen schatten van het resultaat

RJ 221.302

#### Aanneemovereenkomsten

Met betrekking tot een aanneemovereenkomst moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:

- de totale projectopbrengsten kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald;
- het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de onderneming zullen toevloeien;

- zowel de vereiste projectkosten om het onderhanden project af te maken als de mate waarin het onderhanden project per balansdatum is voltooid, kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald; en
- de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten zijn duidelijk te onderscheiden en op betrouwbare wijze te bepalen, zodat de werkelijk bestede kosten vergeleken kunnen worden met de voorcalculatie of eerdere schattingen.

RJ 221.303

#### Regieovereenkomsten

Met betrekking tot een regieovereenkomst moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:

- het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de onderneming zullen toevloeien; en
- de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten, al dan niet verrekenbaar op basis van de overeenkomst, zijn duidelijk en op betrouwbare wijze te bepalen.

RJ 221.307

Een onderneming is in principe in staat om betrouwbare schattingen te maken van het resultaat van een onderhanden project indien in de overeenkomst de volgende aspecten zijn opgenomen:

- de afdwingbare rechten van elke partij met betrekking tot de te verlenen diensten, waaronder het te bouwen actief;
- de vergoeding voor de prestaties; en
- de wijze waarop vergoeding zal plaatsvinden en de betalingsvoorwaarden.

RJ 221.307

Indien de vergoeding voor de prestaties volledig of deels variabel is, wordt de mate van onzekerheid over de omvang van variabele vergoedingen 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 bepaald.

De onzekerheid ten aanzien van het schatten van de omvang van een variabele vergoeding kan zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale projectopbrengsten en het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. 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 projectopbrengsten wel op betrouwbare wijze kan worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

#### 4.5.2

#### Verwerking van resultaat indien betrouwbaar in te schatten

RJ 221.304; 305

De projectopbrengsten en -kosten worden zodanig aan de periode toegerekend dat de opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt ('percentage of completion'-methode). Dit leidt ertoe dat projectopbrengsten en -kosten worden verwerkt in de perioden waarin het werk wordt uitgevoerd.

RJ 221.308; 322

De methode van het verwerken van projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties wordt cumulatief toegepast. In elke opvolgende periode wordt gebruikgemaakt actuele schattingen van projectopbrengsten en -kosten. Herzieningen van schattingen hoeven niet te betekenen dat het resultaat van het project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat.

Schattingwijzigingen met betrekking tot: (1) projectopbrengsten; (2) projectkosten; of (3) het resultaat van een project worden prospectief verwerkt. De gewijzigde schattingen worden gebruikt voor de bepaling van de in de winst-en-verliesrekening te verwerken opbrengsten en kosten in de periode waarin de schatting is gewijzigd en in daaropvolgende perioden.

Indien een negatief resultaat wordt verwacht, worden de verliezen direct verwerkt in de winst-en-verliesrekening, zie hiervoor paragraaf 4.5.5.

### 4.5.3 Verwerking van resultaat indien niet betrouwbaar in te schatten

RJ 221.314

Als het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat worden:

- de opbrengsten alleen verwerkt in de winst-en-verliesrekening tot het bedrag van de gemaakte projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald; en
- de projectkosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze zijn gemaakt.

Verwachte verliezen op het onderhanden project worden onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt (zie hiervoor paragraaf 4.5.5).

RJ 221.315

In de eerste fasen van een onderhanden project is het mogelijk dat het resultaat van het onderhanden project niet altijd op betrouwbare wijze kan worden ingeschat. Meestal is het wel waarschijnlijk dat de onderneming de reeds gemaakte projectkosten kan realiseren. In dit geval worden slechts opbrengsten verwerkt in de winst-en-verliesrekening tot het bedrag van de projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald op de opdrachtgever.

Indien het resultaat van het onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, wordt geen winst toegerekend. Dit heeft als doel om ervoor te zorgen dat alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

Ook indien het resultaat van een onderhanden project tijdens de uitvoering (nog) niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat, kan blijken dat de totale projectkosten de totale projectopbrengsten overschrijden. De verwachte verliezen worden onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt.

Indien het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat en het eveneens niet waarschijnlijk is dat de tot dan toe gemaakte projectkosten kunnen worden goedge maakt door de opbrengsten, worden geen opbrengsten verwerkt. De gemaakte projectkosten worden in de winst-en-verliesrekening verwerkt in de periode waarin ze zijn gemaakt.

In het geval dat het waarschijnlijk is dat een deel van de tot dan toe gemaakte projectkosten kan worden goedge maakt door de opbrengsten, worden opbrengsten verwerkt ter hoogte van dat deel van de gemaakte projectkosten.

RJ 221.317

Projectopbrengsten en -kosten worden verwerkt overeenkomstig de 'percentage of completion'-methode (zie paragraaf 4.5.2), indien er geen belangrijke onzekerheden meer bestaan ten aanzien van het op betrouwbare wijze kunnen inschatten van het resultaat.

**Voorbeeld 18. De brug**

Een bouwonderneming heeft een overeenkomst voor de bouw van een brug tegen een overeengekomen aanneemsom van EUR 80 miljoen. Naar schatting zal de bouw vier jaar gaan duren en zullen de totale projectkosten EUR 70 miljoen bedragen. De verwachte winst op het project bedraagt dus EUR 10 miljoen. In de eerste twee jaar van de bouw kan de onderneming de resultaten op het project niet betrouwbaar inschatten. In het derde jaar van de bouw zijn de onzekerheden ten aanzien van deze inschatting weggenomen en moet de onderneming de resultaten van het project gaan verantwoorden volgens de 'percentage of completion'-methode. De volgende gegevens zijn hiervoor beschikbaar gekomen:

Jaar (EUR x mln.)	1	2	3	4
Projectkosten per jaar	20	25	10	15
Projectkosten cumulatief	20	45	55	70
Projectvoortgang (%)	30%	65%	80%	100%

De verwerking van het onderhanden project is dan, uitgaande van een outputmethode (zie paragraaf 4.6), als volgt:

Jaar (EUR x mln.)	1	2	3	4
Netto-omzet	20	25	19	16
Projectkosten	-20	-25	-10	-15
<b>Resultaat</b>	-	-	<b>9</b>	<b>1</b>

Toepassing van de 'cost to cost'-inputmethode (zie paragraaf 4.6) leidt tot de volgende verwerking:

Jaar (EUR x mln.)	1	2	3	4
Netto-omzet	20	25	18	17
Projectkosten	-20	-25	-10	-15
<b>Resultaat</b>	-	-	<b>8</b>	<b>2</b>

**Toelichting**

In jaar 1 en 2 wordt er geen resultaat verantwoord, omdat dit niet betrouwbaar kan worden ingeschat.

In jaar 3 wordt in het eerste voorbeeld (outputmethode) een omzet bepaald die aansluit op de cumulatieve mate van gereedheid, dus 80% van EUR 80 miljoen minus de cumulatieve kosten van EUR 55 miljoen. Dit resulteert in een resultaat van EUR 9 miljoen in jaar 3. Het resterende resultaat van EUR 1 miljoen wordt verantwoord in jaar 4, na het gereedkomen van het project.

In geval van toepassing van de inputmethode wordt in jaar 3 een omzet bepaald die aansluit op de mate waarin de projectkosten zijn besteed, dus 55/70 van EUR 80 miljoen minus de in jaar 1 en 2 reeds geboekte omzet van EUR 45 miljoen. Dit resulteert in een resultaat van EUR 8 miljoen in jaar 3 en een resterend resultaat van EUR 2 miljoen in jaar 4.

#### 4.5.4 Projectontwikkeling

RJ 221.319 Opbrengsten en kosten uit projectontwikkeling worden alleen aangemerkt als projectopbrengsten en -kosten, indien vóór of tijdens de constructie een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten. Ook projectopbrengsten en -kosten uit projectontwikkeling worden verwerkt volgens de 'percentage of completion'-methode, maar vanaf het moment dat er onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is gesloten.

Het toe te rekenen deel van projectontwikkeling, dat naar rato van de verrichte prestaties wordt verwerkt in de winst-en-verliesrekening, wordt gebaseerd op het totaal van de verwachte toe te rekenen opbrengsten en kosten.

RJ 221.320 Indien geen onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is afgesloten, worden de projectkosten geactiveerd. De te activeren kosten representeren het toe te rekenen deel van de totale projectkosten die zijn gemaakt en verband houden met toekomstige prestaties die in volgende perioden zullen worden verricht. De verwerking, waardering, presentatie en toelichting van dergelijke activa vinden plaats in overeenstemming met RJ 220 *Vorraden*.

RJ 221.321 Zodra tijdens de uitvoering van het project een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst wordt afgesloten, worden de geactiveerde kosten toewijsbaar aan het verkochte deel eveneens verwerkt als projectkosten in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties.

#### 4.5.5 Verwerking van verliezen op onderhanden projecten

RJ 221.323 Indien het waarschijnlijk is dat voor alle prestatieverplichtingen in een overeenkomst de totale projectkosten de totale projectopbrengsten zullen overschrijden, worden de verwachte verliezen onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

RJ 221.324 Het bedrag van een dergelijk verlies wordt bepaald ongeacht:

- de vraag of het project al dan niet is aangevangen;
- het stadium van realisatie van het project; en
- het bedrag aan winst dat wordt verwacht op andere, niet gerelateerde projecten.

#### 4.5.6 Overige overwegingen

RJ 221.312 *Kosten in verband met nog te leveren prestaties*

Uitgaven die verband houden met projectkosten die na de balansdatum tot te verrichten prestaties leiden, worden als activa verwerkt indien het waarschijnlijk is dat ze in een volgende periode zullen leiden tot opbrengsten. Voorbeelden hiervan zijn kosten van geleverde materialen die nog niet zijn geïnstalleerd, gebruikt of toegepast en vooruitbetalingen voor uitbesteed werk.

Dergelijke geactiveerde uitgaven vertegenwoordigen een uiteindelijk op de opdrachtgever te verhalen bedrag of via verkoop terug te verdienen bedrag en worden vaak verwerkt als voorraden. Deze geactiveerde uitgaven kunnen voortkomen uit kosten inzake projectontwikkeling (zie paragraaf 4.5.4).

RJ 221.316

**Stroom van projecten**

Indien sprake is van een stroom van projecten is het om praktische redenen toegestaan om de verantwoording van projectopbrengsten en projectkosten te verantwoorden alsof het resultaat niet betrouwbaar is in te schatten (paragraaf 4.5.2), ook al zijn de resultaten op de individuele projecten op betrouwbare wijze vast te stellen. Deze verwerking is mogelijk indien:

- de looptijden van projecten overwegend korter zijn dan 12 maanden; of
- sprake is van een gelijkmatige stroom van projecten van stabiele omvang en waarvan de gereedkoming een patroon van regelmatige spreiding vertoont.

Het verantwoorden van opbrengsten tot het bedrag van de gemaakte projectkosten gedurende de looptijd van het project is alleen toegestaan indien dit geen materiële invloed heeft op het vermogen en het resultaat van de onderneming.

RJ 221.318

**Verplichting na oplevering van een project**

Indien de onderneming verplichtingen heeft na het gereedkomen van een project, waaronder garantieverplichtingen die niet als een afzonderlijke prestatieverplichting zijn verwerkt, stelt de onderneming vast of een voorziening moet worden opgenomen in overeenstemming met RJ 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa*.

**4.6****Het bepalen van de projectvoortgang**

RJ 221.309

De mate waarin prestaties van een onderhanden project zijn verricht, kan op verschillende wijzen worden bepaald. De onderneming kiest die methode waarmee op betrouwbare wijze de mate waarin het onderhanden project is gerealiseerd, kan worden bepaald. Afhankelijk van de aard van het project kan dit plaatsvinden op basis van:

- de tot de balansdatum gemaakte projectkosten in verhouding tot de geschatte totale projectkosten ('cost to cost'-methode);
- inspectie van het uitgevoerde deel van het project (outputmethode op basis van 'survey'); of
- de voltooiing van een fysiek onderscheidbaar projectonderdeel (outputmethode op basis van fasering).

**Voorbeeld 19. Spoorlijn**

Een onderneming legt een spoorlijn aan van 30 kilometer. De verwachte projectkosten zijn EUR 2.000.000. Op balansdatum is 6 kilometer van de spoorlijn gereed en is er EUR 800.000 aan projectkosten besteed.

Indien de werkvoortgang op basis van 'cost to cost' wordt bepaald, is op balansdatum 40% (EUR 800.000/2.000.000) van het project gereed. Indien een outputmethode wordt gehanteerd voor het bepalen van de werkvoortgang, is 20% (6/30 kilometer) van het project op balansdatum gereed (ervan uitgaande dat elke kilometer gelijkwaardig is).

RJ 221.310

Bovenstaande methoden kunnen worden toegepast door opmetingen van gereed-gekomen projectdelen, door het gereedkomen van een fysiek onderscheidbaar projectdeel, door indicatoren genoemd in de overeenkomst (fase A, fase B, etc.), door het aantal bestede uren of een combinatie van methoden, en dergelijke.

Soms zijn er in de overeenkomst expliciet formele meetmomenten opgenomen, bijvoorbeeld gebaseerd op de hiervoor genoemde indicatoren, waarbij de opdrachtgever het projectdeel tot dat moment accepteert. De onderneming heeft over de aan het meetmoment voorafgaande fase van het project dan nagenoeg geen risico meer. Indien zulke formele meetmomenten ontbreken heeft de onderneming de verantwoordelijkheid voor de verrichte werkzaamheden over het gehele project tot het moment dat het gehele project is voltooid. Dit houdt echter niet in dat verantwoording van opbrengsten en kosten in de winst-en-verliesrekening niet mogelijk zou zijn.

RJ 221.311

Betalingen naar rato van de voortgang van het project en vooruitbetalingen of (betalingen op) gedeclareerde termijnen van opdrachtgevers behoeven niet representatief te zijn voor de mate waarin de prestaties zijn verricht.

RJ 221.313

Indien de mate waarin prestaties zijn verricht wordt bepaald naar rato van de projectkosten die tot op dat moment zijn gemaakt, worden alleen die projectkosten in de winst-en-verliesrekening verwerkt die de verrichte prestaties weergeven. Projectkosten die (nog) niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening, zijn bijvoorbeeld:

- uitgaven die verband houden met nog te verrichten projectprestaties, zoals de kosten van geleverde materialen die nog niet zijn geïnstalleerd, gebruikt of toegepast in het onderhanden project, tenzij de materialen specifiek voor dat project zijn vervaardigd; en
- vooruitbetalingen voor uitbesteed werk, waaronder het werk van onderaannemers.

Bovenstaande uitgaven en vooruitbetalingen worden, gezien hun aard, veelal verwerkt in de voorraden (zie RJ 220 *Vorraden*). Het is toegestaan deze bedragen ook onder onderhanden projecten te verantwoorden, echter dit vergt wel additionele toelichtingen. Zie hiervoor paragraaf 4.7.

## 4.7 Presentatie en toelichting

RJ 221.401;  
403; 405

### Presentatie in de winst-en-verliesrekening

De onderneming presenteert de projectopbrengsten als onderdeel van de netto-omzet in de winst-en-verliesrekening.

Bij toepassing van het categoriale model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de aard van de kosten. Indien het functionele model wordt toegepast, worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de functie van de kosten. Gewoonlijk worden de projectkosten in dat model aangemerkt als kostprijs van de omzet.

**Voorbeeld 20. Presentatie in de winst-en-verliesrekening**

Het volgende getallenvoorbeeld gaat uit van één project met een verwachte opbrengst van EUR 200, kosten van EUR 160 en een looptijd van 2 jaar. De productie vindt gelijkmatig verdeeld plaats over beide boekjaren, waardoor jaarlijks EUR 100 aan netto-omzet en EUR 80 aan bedrijfslasten worden verantwoord. De presentatie in de winst-en-verliesrekening, zowel bij toepassing van het categoriale als bij toepassing van het functionele model, is als volgt:

Categoriaal model	Jaar 1	Jaar 2
Netto-omzet	100	100
Kosten van grond- en hulpstoffen	-30	-30
Kosten uitbestede werk en andere externe kosten	-50	-50
<b>Som der bedrijfslasten</b>	<b>-80</b>	<b>-80</b>
<b>Bedrijfsresultaat</b>	<b>20</b>	<b>20</b>

*Ter illustratie zijn de bedrijfslasten verantwoord over twee componenten, model E BMJ kent meerdere componenten.*

Functioneel model	Jaar 1	Jaar 2
Netto-omzet	100	100
Kostprijs van de omzet	-80	-80
<b>Bedrijfsresultaat</b>	<b>20</b>	<b>20</b>

Indien het categoriale model wordt toegepast onder de bestaande Richtlijn 221 is het overigens nog toegestaan om de opbrengsten, zolang het project niet is voltooid, te presenteren op een afzonderlijke regel 'Wijzigingen in onderhanden projecten'. Deze optie is in de nieuwe Richtlijn 221 komen te vervallen. Deze wijziging heeft geen betrekking op de post 'Wijzigingen in voorraden gereed product en onderhanden werk' zoals opgenomen in het BMJ. Deze post heeft betrekking op voorraden die vallen onder het toepassingsgebied van RJ 220 *Vorraden*.

RJ 221.406

Presentatie in de balans

De post onderhanden projecten wordt volgens de Richtlijnen als afzonderlijke post in de balans gepresenteerd. Dit presentatievoorschrift betekent in de praktijk dat in het gehanteerde model voor de jaarrekening een regel moet worden toegevoegd, omdat het BMJ hier niet in heeft voorzien.

RJ 221.409; 412

De onderneming presenteert een onderhanden project in de balans als een gesaldeerde post van de per project gerealiseerde projectopbrengsten, verminderd met verwerkte verliezen en gedeclareerde termijnen. Gedeclareerde termijnen worden pas in de balans opgenomen vanaf het moment dat de onderneming of de afnemer op de balansdatum heeft gepresteerd.



Het saldo van het onderhanden project kan per balansdatum een debetstand of een creditstand zijn, afhankelijk van de mate van de gerealiseerde projectopbrengsten, verwerkte verliezen en de reeds gedeclareerde termijnen. Indien het saldo van het onderhanden project een:

- debetstand vertoont, wordt het nettobedrag verwerkt als een actief onder vlottende activa gepresenteerd tussen voorraden en vorderingen;
- creditstand vertoont, wordt het nettobedrag verwerkt als een verplichting en gepresenteerd onder de kortlopende schulden.

Voor de presentatie in de balans wordt onder de nieuwe Richtlijnen het niveau van de individuele projecten van belang. Het debet of credit gesaldeerd presenteren van de gehele portefeuille is onder de nieuwe Richtlijnen niet meer toegestaan.

**RJ 221.411** Uitgaven voor projectkosten die zijn gedaan voor nog niet verrichte prestaties, worden gepresenteerd in de balans als actief, meestal als onderdeel van de voorraden (onderhanden werk of vooruitbetalingen op voorraden) of als overlopende activa. Indien deze geactiveerde uitgaven worden gepresenteerd als onderdeel van onderhanden projecten wordt het bedrag in de toelichting vermeld. Verwerking van deze projectkosten in de winst-en-verliesrekening vindt plaats zodra de prestaties in het project worden geleverd en zijn gerealiseerd.

**RJ 221.414** **Toelichting**

In de jaarrekening wordt het volgende opgenomen:

- de opbrengsten uit onderhanden projecten die in de periode in de winst-en-verliesrekening zijn verantwoord;
- de gebruikte methode voor de verantwoording van projectopbrengsten in de winst-en-verliesrekening; en
- de gebruikte methode voor de bepaling van de mate van de verrichte prestaties bij de uitvoering van onderhanden projecten.

**RJ 221.415** Ten aanzien van de onderhanden projecten per balansdatum wordt het volgende vermeld:

- het cumulatief totaal van tot dan toe verantwoorde projectopbrengsten;
- het totaal van de reeds gedeclareerde termijnen;
- in de situatie waarbij de onderneming formeel in gebreke is gesteld, het totaal van de bedragen die door de opdrachtgevers zijn ingehouden op de gedeclareerde termijnen; en
- het bedrag inzake geactiveerde uitgaven voor nog niet verrichte prestaties indien en voor zover deze worden gepresenteerd als onderdeel van onderhanden projecten.

**RJ 221.416** Van door opdrachtgevers ingehouden bedragen is sprake als gedeclareerde termijnen niet worden betaald omdat (nog) niet is voldaan aan bepaalde contractuele voorwaarden dan wel omdat tekortkomingen (nog) niet zijn opgelost.

**RJ 221.418** Het totaal van de in de post onderhanden projecten begrepen geactiveerde kosten van het verkrijgen van een project moet worden toegelicht.

## 4.8 Publiek-private concessieovereenkomsten

RJ 221.502;503

In deze paragraaf gaan we nader in op de toepassing van de dienstverlening van de onderneming (de concessienemer) uit hoofde van een publiek-private concessieovereenkomst. De verwerking van een publiek-private concessieovereenkomst in de jaarrekening van de concessiegever wordt hier niet behandeld.

Ten opzichte van de huidige Richtlijnen zijn geen wijzigingen aangebracht in de bepalingen die specifiek toezien op publiek-private concessieovereenkomsten (paragraaf 5 van RJ 221).

Bij een publiek-private concessieovereenkomst bepaalt de concessiegever de diensten die de onderneming met behulp van de infrastructuur verleent, aan wie deze dienst wordt verleend en tegen welke prijs.

De concessiegever verkrijgt aan het einde van de overeenkomst zeggenschap over een significant overblijvend belang in de infrastructuur, of de infrastructuur wordt gedurende de overeenkomst geheel verbruikt.

RJ 221.501

De onderneming verwerkt, afhankelijk van de tussen de onderneming en de concessiegever gemaakte afspraken, de vergoeding van de concessiegever als een financieel actief of als een immaterieel actief.

RJ 221.504

Met infrastructuur wordt bedoeld:

- de infrastructuur die de onderneming bouwt voor de uitvoering van de concessieovereenkomst, dan wel van een derde verwerft; en
- bestaande infrastructuur waartoe de concessiegever de onderneming toegang verleent voor uitvoering van de overeenkomst.

Voorbeelden van infrastructuur zijn wegen, bruggen, tunnels, gevangenissen, ziekenhuizen, luchthavens, faciliteiten voor water-distributie en energievoorzienings- en telecommunicatienetwerken.

### 4.8.1 Verwerking en waardering

RJ 221.505

De onderneming verwerkt en waardeert de opbrengsten voor de door haar verleende bouw- of verbeterdiensten als onderhanden projecten, zie hiervoor de paragrafen 4.3 tot en met 4.6.

RJ 221.513  
RJ 221.517

Opbrengsten en kosten uit hoofde van exploitatiediensten worden door de onderneming verwerkt in overeenstemming met het verlenen van diensten (zie paragraaf 3.2.5.2).

RJ 221.506

De onderneming bepaalt de aard van de (van de concessiegever) te ontvangen vergoeding op basis van de contractvoorwaarden en de relevante wettelijke bepalingen.

RJ 221.507

Indien de onderneming bouw- of verbeterdiensten verleent, wordt de te ontvangen vergoeding opgenomen tegen de reële waarde. De verbeterdienst wordt als:

1. een financieel actief; of
2. een immaterieel actief verwerkt.

De onderneming verantwoordt omzet en resultaat tijdens de bouw- of verbeterdiensten, omdat voor deze dienstverlening een financieel of immaterieel actief wordt verkregen.

RJ 221.508

#### Ad 1. Financieel actief

Voor zover de onderneming als vergoeding voor de bouw- of verbeterdiensten het onvoorwaardelijke recht heeft om van (of op instructie van) de concessiegever geldmiddelen of een ander financieel actief te ontvangen, wordt dit als financieel vast actief verwerkt.

Gewoonlijk is het recht op ontvangst in rechte afdwingbaar. Dit is het geval wanneer er sprake is van:

- gespecificeerde of bepaalde bedragen; of
- een recht op ontvangst van het eventuele negatieve verschil tussen de van gebruikers van de openbare dienst ontvangen bedragen en de gespecificeerde of bepaalde bedragen.

Dit geldt ook als de betaling afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat de onderneming ervoor moet zorgen dat de infrastructuur aan gespecificeerde kwaliteits- of efficiëntievereisten voldoet.

RJ 221.509

RJ 221.510

Het financieel actief kwalificeert als een financieel instrument overeenkomstig RJ 290 *Financiële instrumenten*. De onderneming verwerkt financieringskosten die aan de concessieovereenkomst kunnen worden toegerekend, in overeenstemming met RJ 273 *Rentelasten* als lasten in de periode waarin ze worden gemaakt.

RJ 221.511

RJ 221.512

#### Ad 2. Immaterieel actief

Voor zover de onderneming het recht heeft om gebruikers van de openbare dienst een vergoeding in rekening te brengen, wordt de verbeterdienst verwerkt als een immaterieel vast actief (RJ 210 *Immateriële vaste activa*).

Een recht om gebruikers van een openbare dienst een vergoeding in rekening te brengen is geen onvoorwaardelijk recht om geldmiddelen te ontvangen, omdat de te ontvangen bedragen afhankelijk zijn van de mate waarin van de dienst gebruik gemaakt wordt.

RJ 221.514

Ingeval sprake is van (het recht op) een immaterieel vast actief kan de onderneming de financieringskosten die aan de overeenkomst kunnen worden toegerekend, in overeenstemming met RJ 273 *Rentelasten*, activeren tijdens de bouwfase.

### 4.8.2

#### Toerekening

RJ 221.515

Indien de onderneming deels via een financieel actief en deels via een immaterieel actief voor de bouw- of verbeterdiensten wordt betaald, dan worden beide componenten afzonderlijk verwerkt en gewaardeerd tegen de reële waarden.

RJ 221.516

Indien de onderneming in het kader van één overeenkomst zowel bouw- of verbeterdiensten als exploitatiediensten verleent, worden de te ontvangen vergoedingen voor de exploitatie van de infrastructuur op basis van de relatieve reële waarden van de verleende diensten toegerekend indien die bedragen afzonderlijk bepaalbaar zijn. De aard van de vergoeding is bepalend voor de verdere verwerking ervan.

### 4.8.3 Infrastructuur

RJ 221.518

Doordat een concessieovereenkomst niet voorziet in de overdracht van de zeggenschap over het gebruik van de infrastructuur aan de onderneming kan de infrastructuur niet kwalificeren als een materieel vast actief. De onderneming heeft, in overeenstemming met de in de overeenkomst opgenomen voorwaarden, alleen toegang tot de infrastructuur om deze namens de concessiegever te exploiteren voor het verlenen van een openbare dienst.

RJ 221.519

De concessiegever kan de onderneming ook andere middelen ter beschikking stellen die de onderneming mag houden of naar eigen goeddunken mag aanwenden. Indien dergelijke activa deel uitmaken van de door de concessiegever voor de diensten verschuldigde vergoeding, zijn dit geen overheidssubsidies als omschreven in Richtlijn 274 *Overheidssubsidies*.

Deze activa worden opgenomen als activa van de onderneming en bij de eerste verwerking tegen reële waarde gewaardeerd. De onderneming neemt een verplichting op uit hoofde van de nog niet vervulde verplichtingen die de onderneming in ruil voor de activa is aangegaan.

RJ 221.520

In het kader van de concessieovereenkomst kunnen aan de onderneming de volgende verplichtingen zijn opgelegd:

- de infrastructuur moet zodanig worden onderhouden dat zij een gespecificeerde mate van bruikbaarheid heeft; of
- de infrastructuur moet in een gespecificeerde toestand worden hersteld voordat deze bij beëindiging van de overeenkomst aan de concessiegever wordt overgedragen.

De onderneming verwerkt en waardeert dergelijke verplichtingen in overeenstemming met Richtlijn 252 *Voorzieningen, niet in de balans opgenomen activa en niet in de balans opgenomen verplichtingen*; dat wil zeggen op basis van de beste schatting van de uitgaven die nodig zijn om de verplichtingen per balansdatum af te wikkelen.

### 4.8.4 Toelichting

RJ 221.521

Voor de door de onderneming in de toelichting op te nemen informatie over de publiek-private concessieovereenkomst wordt verwezen naar paragraaf 1 van RJ 390 *Overige in de toelichting op te nemen informatie*.

## 4.9 Overgangsbepalingen

- RJ 221.601** De grondslagen die de onderneming op grond van de nieuwe Richtlijn 221 moet toepassen gelden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Het is toegestaan om de nieuwe Richtlijn eerder toe te passen.
- RJ 221.602** Voor de overgang naar de nieuwe RJ 221-bepalingen voorziet de Richtlijn twee mogelijkheden:
- Een stelselwijziging overeenkomstig Richtlijn 140 Stelselwijzigingen, waarbij de nieuwe RJ 221 retrospectief wordt verwerkt (inclusief vergelijkende cijfers).
  - Als alternatief is het toegestaan de nieuwe RJ 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 vergelijkende cijfers worden dan niet aangepast, met uitzondering van de presentatie en toelichtingsvereisten.
- RJ 221.602** De alternatieve methode is een overgangsmethode waarbij de wijzigingen als gevolg van RJ 221 prospectief verwerkt worden. De RJ heeft met deze methode beoogd de implementatiekosten beperkt te houden, met als nadeel dat de vergelijkbaarheid tussen verslagjaren belemmerd kan worden.
- Bij de alternatieve methode mogen ondernemingen RJ 221 met ingang van 1 januari 2022 of met ingang van een eerdere door de onderneming zelfgekozen datum toepassen. De overgangsdatum kan dus ook gedurende het jaar zijn.
- RJ 221.602** Indien de grondslagen die de onderneming toepast wijzigen als gevolg van de nieuwe RJ 221 per 1 januari 2022 (of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing), zet de onderneming in de toelichting uiteen op welke wijze de overgang is verwerkt.
- Voorts zijn bij retrospectieve verwerking de toelichtingsvereisten van Richtlijn 140 *Stelselwijzigingen* van toepassing.

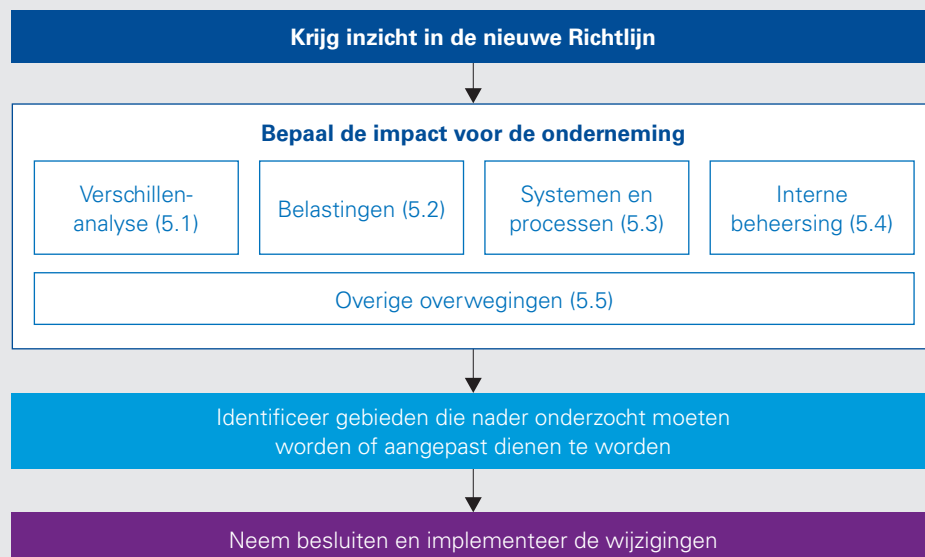
## 5

# Implementatietraject

De nieuwe Richtlijnen 221 *Onderhanden projecten* en 270 *De winst-en-verlies-rekening* kunnen aanleiding geven tot wijzigingen van de omvang en het moment van opbrengstverantwoording. Als gevolg hiervan is het mogelijk dat de veranderingen noodzakelijk zijn in primaire registratiesystemen en processen van de onderneming. Ondernemingen kunnen genoodzaakt zijn om bestaande procedures en interne beheersingsmaatregelen aan te passen. Voorts heeft een nieuwe opbrengstverantwoording mogelijk ook een effect op de berekening van de winstbelasting of op de aan financiële convenanten gekoppelde ratio's.

Met het uitbrengen van de nieuwe Richtlijnen in december 2020 heeft de RJ ondernemingen een jaar de tijd gegeven om deze Richtlijnen in te voeren. Dit zal voor sommige ondernemingen een uitdagend traject zijn. Bijvoorbeeld voor ondernemingen waar de verwachte impact aanzienlijk is, zoals bij internationaal opererende groepen, software, technologie, telecom, media en bouwbedrijven. De impactanalyse en transitie naar nieuwe de verslaggevingsstandaarden zal de nodige aandacht vergen van financieel management. Daarnaast is tijdige en voldoende aandacht van andere relevante afdelingen van belang, indien zij betrokken zijn bij de totstandkoming van een verkoopovereenkomst, de uitvoering en de financiële verwerking, zoals juristen, business control, commercie en IT.

Hierna volgen een aantal belangrijke stappen die in overweging genomen moeten worden bij de analyse en implementatie van de nieuwe Richtlijnen.



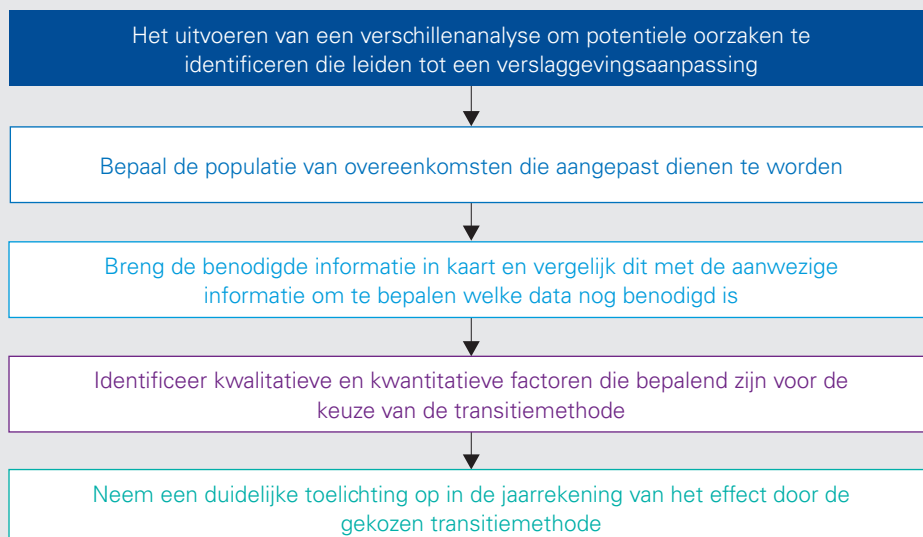
## 5.1 Verschillenanalyse

Op basis van de opgedane kennis en training van de nieuwe Richtlijnen zullen ondernemingen een analyse dienen te verrichten van de belangrijkste verschillen tussen de huidige en de nieuwe Richtlijnen voor de belangrijkste opbrengststromen en onderliggende verkoopovereenkomsten. Daarbij zal tijdig onderzocht moeten worden of toereikende informatie voor de vereiste toelichtingen beschikbaar is. Enkele factoren om in overweging te nemen zijn:

- speciale en/of afwijkende condities in overeenkomsten met betrekking tot opbrengstenverantwoording;
- de mate van verschillen tussen typen goederen en diensten die aan afnemers worden aangeboden;
- de mate waarin overeenkomsten met afnemers verschillende prestatieverplichtingen bevatten en/of bestaande componenten wel voldoen aan de definitie van een prestatieverplichting; en
- gewenste toelichting voor specifieke (doelgroepen van) stakeholders.

De nieuwe Richtlijnen vergen professionele oordeelsvorming, schattingen en mogelijke aangepaste berekeningen ten opzichte van de huidige praktijk. Ondernemingen zullen onder meer nieuwe schattingen moeten maken voor variabele componenten in de transactieprijs en de zelfstandige verkoopprijs van goederen en diensten.

Hierbij kunnen de volgende stappen in overweging worden genomen om de impact op transitiedatum inzichtelijk te maken:



## 5.2 Belastingen

De nieuwe Richtlijnen kunnen een impact hebben op de financiële verantwoording van belastingen. Voorbeelden hiervan zijn:

- veranderingen in het moment van opbrengstverantwoording die fiscaal (nog) niet gevolgd worden, en tot belastinglatenties kunnen leiden;
- aangepaste transfer pricing-strategieën en documentatie; en
- aanpassingen van het commercieel beleid, systemen, processen en interne beheersingsmaatregelen.

Op basis van de verwachte impact kan het van belang zijn om belastingsspecialisten onderdeel uit te laten maken van het implementatieteam. Vervolgstappen kunnen zijn:

1. het beoordelen van de (mogelijke) fiscale (verslaggevings)aspecten; en
2. het bepalen van de effecten voor fiscale rapportages en naleving van wet- en regelgeving.

## 5.3 Systemen en processen

De (toelichtings)vereisten van de Richtlijnen kunnen aanleiding geven dat nieuwe data nodig zijn die nog niet eerder beschikbaar waren. Hiervoor zullen mogelijk systemen en processen aangepast moeten worden om deze data te ontsluiten.

Het inventariseren van data en informatiebehoefte is derhalve een cruciale stap in de analysefase voorafgaand aan implementatie van gewenste systeem- en proceswijzigingen.

Om de meest kosteneffectieve oplossing te bepalen kunnen ondernemingen de huidige informatie in kaart brengen en vervolgens bepalen welke additionele (voorheen niet beschikbare informatie) data en informatie nodig zijn.

Voor bestaande processen zal bepaald moeten worden wat de impact is van de nieuwe Richtlijnen op de inrichting van processen. Denk hierbij aan hoe bestaande en nieuwe verkoopovereenkomsten verantwoord moeten worden en de schattingen omtrent variabele componenten van de transactieprijs of de zelfstandige verkoopprijs.

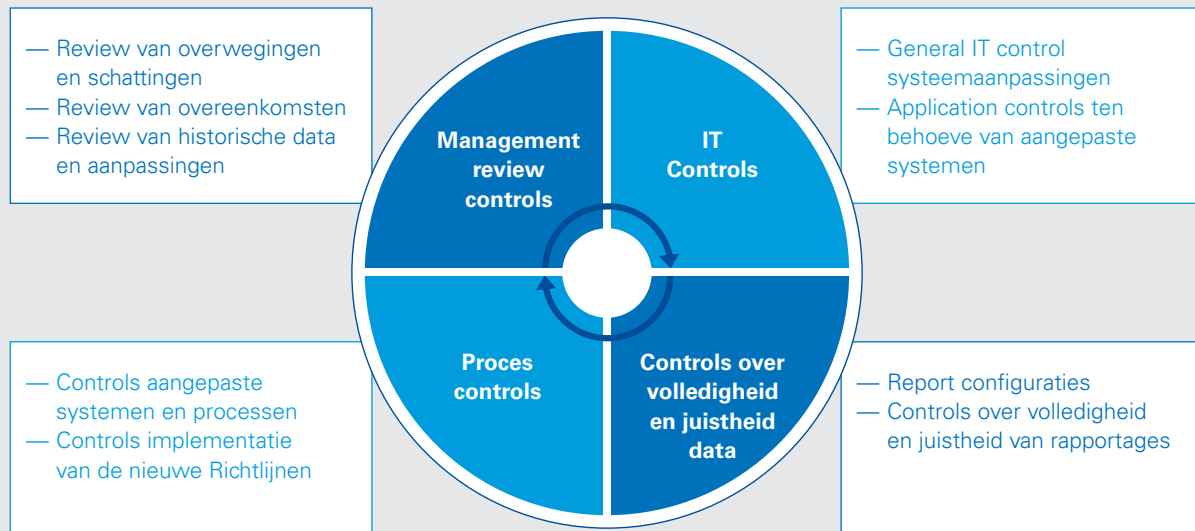
## 5.4 Interne beheersing

Ondernemingen zullen de potentiële impact van de nieuwe Richtlijnen op de IT-systemen en processen alsmede interne beheersing moeten evalueren. Nieuwe risico's kunnen ontstaan door wijzigingen in IT-systemen en rapportages die voor de data zorgen waarop nieuwe schattingen en beslissingen gemaakt worden. Voorbeelden hiervan zijn projecties voor de financiële planning (begroting) en analyses om variabele componenten van de transactieprijs in te kunnen schatten. Met name voor deze schattingen zullen ondernemingen in overweging moeten nemen of:

- voldoende kennis aanwezig is; en
- de beschikbare capaciteit voldoende is.



Mogelijk zijn trainingen nodig voor werknemers die verantwoordelijk zijn voor nieuwe en/of aangepaste procedures en beheersingsmaatregelen (controls).



## 5.5 Overige overwegingen

Ondernemingen zullen de mogelijke gevolgen van de nieuwe Richtlijnen in een breder perspectief moeten plaatsen. Hoe wordt de onderneming en de gebruikers van de financiële informatie (jaarrekening) beïnvloed door deze wijzigingen?

Denk hierbij aan:

- welke nieuwe kennis en vaardigheden zijn nodig voor financiële en niet-financiële medewerkers;
- de noodzaak om bepaalde verkoopovereenkomsten te herzien die worden gedreven door financiële data gemeten op basis van opbrengsten (financiële convenanten);
- managementcompensatieplannen, zoals bonussen en op aandelen gebaseerde beloningsregelingen, kunnen geraakt worden door de nieuwe Richtlijnen; en
- wijzigingen in het financiële planningsproces, zoals begroting en forecasts.

# Meer informatie?

## Neem contact op met:

Lawrence de Waal

**Director**

Capital Markets Accounting Advisory Services

[dewaal.lawrence@kpmg.nl](mailto:dewaal.lawrence@kpmg.nl)

**T** +31 20 656 8665

**M** +31 6 2336 9532

Lennart Huisman

**Manager**

Capital Markets Accounting Advisory Services

[huisman.lennart@kpmg.nl](mailto:huisman.lennart@kpmg.nl)

**T** +31 10 453 4434

**M** +31 6 5044 9597



De in dit document vervatte informatie is van algemene aard en is niet toegespitst op de specifieke omstandigheden van een bepaalde persoon of entiteit. Wij streven ernaar juiste en tijdige informatie te verstrekken. Echter, wij kunnen geen garantie geven dat dergelijke informatie op de datum waarop zij wordt ontvangen nog juist is of in de toekomst blijft. Daarom adviseren wij u op grond van deze informatie geen beslissingen te nemen behoudens op grond van advies van deskundigen na een grondig onderzoek van de desbetreffende situatie.

© 2021 KPMG N.V., een naamloze vennootschap en lid van het KPMG-netwerk van zelfstandige ondernemingen die verbonden zijn aan KPMG International Limited, een Engelse entiteit. Alle rechten voorbehouden.