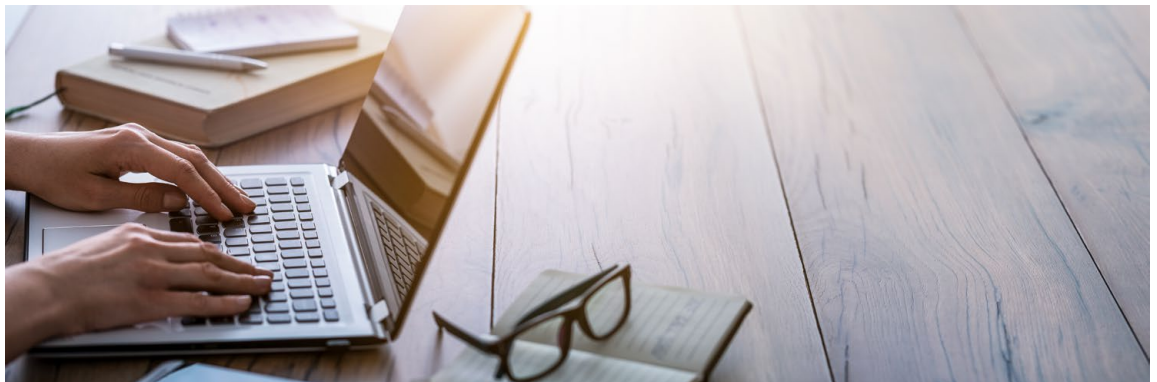


UPDATE

De nieuwe richtlijnen voor opbrengstverantwoording

Met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 gelden de nieuwe richtlijnen inzake de verwerking van opbrengsten. Dit betreft RJ 221 Onderhanden projecten, en paragraaf 1 De verwerking van opbrengsten van RJ 270 De winst-en-verliesrekening. De aanpassingen betreffen voornamelijk nadere verduidelijkingen van aspecten die voorheen niet in de richtlijnen werden besproken. De onderliggende principes, met name die van het realisatiebeginsel zijn niet veranderd.



De meeste aanpassingen zijn gebaseerd op IFRS-regelgeving die vanaf 2018 in werking is getreden. Ook onder IFRS bestonden twee afzonderlijke standaarden voor de verwerking van onderhanden projecten en opbrengsten in het algemeen. Vanwege de inhoudelijke overlap van beide standaarden zijn die samengevoegd tot één gezamenlijke standaard, IFRS 15 Revenues from Contracts with Customers. De RJ heeft besloten om RJ 221 en RJ 270.1 wel beide te behouden. Daarmee zijn sommige bepalingen in beide hoofdstukken opgenomen, of wordt onderling naar het andere hoofdstuk verwezen.

De RJ heeft niet alle bepalingen van IFRS 15 overgenomen, maar een selectie gemaakt van onder-

werpen die voor de Nederlandse praktijk relevant zijn. De RJ-hoofdstukken hebben daarmee ook niet het zogenaamde vijfstappenmodel van IFRS 15. De overgenomen onderwerpen zijn bovendien niet altijd in dezelfde mate van detail overgenomen, of bieden keuzemogelijkheden of vereenvoudigingen die IFRS 15 niet heeft.

De ervaring bij de invoering van IFRS 15 was dat de regelgeving complexer is geworden, maar dat vanwege het gelijkblijven van de onderliggende principes, de invloed op de uiteindelijke uitkomsten veelal niet groot was. Voor een belangrijk deel was de nadere detaillering van voorschriften een bevestiging van wat al in de praktijk werd toegepast.

nieuwe
perspectieven

Voor de invoering van de nieuwe RJ 221 en RJ 270.1 is deels hetzelfde te verwachten, zij het dat door een paar punten die specifiek zijn voor de Nederlandse verslaggeving rond presentatie van onderhanden projecten de impact wel materieel kan zijn.

Desalniettemin blijft het belangrijk om de verwerking van transacties te toetsen aan de nieuwe regels. De toegenomen complexiteit geldt dan ook voor bepaalde onderwerpen in de richtlijnen. Om de toepassing te ondersteunen heeft de RJ in bijlage 1 van de RJ 270 een groot aantal nieuwe voorbeelden toegevoegd. Daar waar de aanpassingen in de richtlijnen wel tot andere uitkomsten leiden, kan dit soms aanpassingen van de administratieve systemen vergen. Immers, bij omzet gaat het doorgaans om een groot aantal transacties die routinematig moeten kunnen worden verwerkt. 'Handmatige' correcties zijn dan niet altijd praktisch uitvoerbaar.

Voor kleine ondernemingen zijn de richtlijnen voor de opbrengstverantwoording opgenomen in de hoofdstukken B5.3 en B13 van de RJ-bundel voor micro- en kleine rechtspersonen (Rjk). In deze hoofdstukken zijn enkele bepalingen toegevoegd of aangepast. Er zijn echter met betrekking tot de wijzigingen in RJ 221 en RJ 270.1 geen expliciete vrijstellingen of vereenvoudigingen voor kleine ondernemingen. Daar waar onderwerpen alleen in RJ 221 of RJ 270.1 zijn geregeld, gelden die dus ook voor kleine ondernemingen.

In de volgende paragrafen worden de wijzigingen in de richtlijnen besproken:

1. Het begrip prestatieverplichtingen;
2. Garantie;
3. Variabele vergoedingen;
4. De verwerking van retourrechten;
5. Belangrijke financieringscomponent;
6. Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten;
7. Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten;
8. Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst;
9. Niet door afnemers uitgeoefende rechten;
10. Het toerekenen van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen;
11. Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent);
12. Opbrengsten uit licenties;
13. Wijzigingen van overeenkomsten;
14. Presentatie van onderhanden projecten in de winst- en-verliesrekening;
15. Presentatie van onderhanden projecten in de balans;
16. Overgangsbepalingen.

1. Het begrip prestatieverplichtingen

De richtlijnen vereisen al dat in bepaalde gevallen verschillende componenten binnen een verkoopcontract afzonderlijk moeten worden verwerkt. Dit was te beoordelen naar de 'economische realiteit' van de transactie. In de nieuwe richtlijnen is dit iets nader uitgewerkt¹.

Wat voorheen 'componenten' werden genoemd, wordt nu aangeduid als 'prestatieverplichtingen'.

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 de overeenkomst. Of een reeks van te onderscheiden diensten die grotendeels hetzelfde zijn.

Dit laatste is bedoeld om te voorkomen dat sommige dienstverleningscontracten een veelheid aan te verwerken prestatieverplichtingen zou hebben.

Voorbeeld

Een schoonmaakbedrijf gaat een contract aan om gedurende een jaar wekelijks kantoorruimtes schoon te maken. Dit zou gezien kunnen worden als 52 diensten (52 weken in een jaar), of zelfs een veelvoud daarvan indien beschouwd per kantoorruimte. Aangezien de schoonmaakdiensten gedurende het jaar grotendeels gelijk zijn, wordt dit als één prestatieverplichting gezien.

De centrale vraag bij deze bepaling is wat wordt bedoeld met 'te onderscheiden'. Redactioneel is dit geformuleerd als een tweetrapsraket:

Een toegezegd goed of toegezegde dienst is te onderscheiden als wordt voldaan aan de volgende criteria:

- a. 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
- b. de toezegging om de goederen of diensten te leveren is te onderscheiden van de overige in de overeenkomst opgenomen toezeggingen.

Het eerste criterium is te interpreteren als dat een goed of dienst ook los te kopen is, dus dat het naar zijn aard voor de afnemer een zelfstandige betekenis heeft. Op basis van alleen dit criterium zouden er qua economische realiteit te veel afzonderlijk te verwerken prestatieverplichtingen zijn. Ter illustratie: bij een contract tot het bouwen van een huis zou betoogd kunnen worden dat bakstenen, deuren, kozijnen en leidingen ook afzonderlijk te koop zijn. En dat afzonderlijk metselaars, timmerlieden en loodgieters kunnen worden ingeschakeld.

¹ RJ 221.112 en RJ 270.109, en Bijlage 1 voorbeeld 1.

Maar een dergelijke verwerking zou niet in lijn zijn met de economische aard van een bouwcontract.

Het tweede criterium heeft daarom tot doel deze mogelijk grote groep van prestatieverplichtingen in te perken. De formulering van dit criterium is echter niet erg helder. Feitelijk is het een tautologie: in essentie staat er: 'een toegezegd goed of toegezegde dienst is te onderscheiden als (...) de toezegging om de goederen of diensten te leveren is te onderscheiden (...)'. Onder IFRS wordt dit criterium nader uitgelegd als: 'de belofte om het goed of de dienst over te dragen, is te onderscheiden *binnen de context van het contract*'. Dat laat nog steeds veel ruimte voor interpretatie. Daarom geven de richtlijnen drie nadere aanwijzingen wanneer er *geen* sprake is van te onderscheiden prestatieverplichtingen, en dus deze toezegging geldt als één prestatieverplichting. Daarbij staat de inherente onderlinge afhankelijkheid centraal. Voorbeelden bij deze drie nadere aanwijzingen zijn het bouwen van een kantoorpand, te leveren installatiewerkzaamheden van software die de door de onderneming te leveren software in belangrijke mate wijzigen, en besturingsoftware van een te leveren machine.

Ondanks deze nadere bepalingen in de richtlijnen zal het identificeren van te onderscheiden prestatieverplichtingen in de praktijk veel oordeelsvorming vergen. Van belang is dat het al of niet uitdrukkelijk afzonderlijk vermelden van goederen of diensten in een verkoopcontract op zich niet leidend is voor dit vraagstuk. En ook niet of de onderneming of andere ondernemingen bepaalde goederen of diensten al of niet ook los verkopen.

Voorbeeld

Een onderneming verkoopt machines waarbij *altijd* sprake is van een onderhoudscontract voor de eerste twee jaar. Hoewel levering en onderhoud dan onlosmakelijk verbonden lijken, zal toch veelal de conclusie zijn dat toch sprake is van twee te onderscheiden prestatieverplichtingen, aangezien het onderhoud de machine niet wezenlijk verandert.

In de praktijk zullen situaties lang niet altijd zo overzichtelijk zijn als in bovenstaand voorbeeld. Dit vraagstuk is met name van belang indien leveringen binnen een contract zich uitstrekken over meer dan een boekjaar. Immers, zolang het gehele contract binnen hetzelfde boekjaar wordt afgewikkeld, wordt ongeacht het aantal prestatieverplichtingen de hele contractopbrengst in het boekjaar verwerkt.

Bij bouwprojecten is een bekend vraagstuk of bij een contract waarin zowel grond wordt geleverd als een daarop gebouwd pand, bij de levering van de grond een opbrengst kan worden genomen als ware de grond verkocht. Of wordt er opbrengst genomen naar evenredigheid van de voortgang van de bouw?

Bij toepassing van de nieuwe richtlijnen is dan dus de vraag of de grond en de bouw twee afzonderlijke prestatieverplichtingen zijn. Enerzijds kan gesteld worden dat grond en gebouw in fysieke zin wel enige integratie hebben, maar anderzijds verandert de aard van de grond niet. Pas na de voltooiing van IFRS 15 ondervond de praktijk dat zelfs bij dit veelvoorkomende vraagstuk de standaard niet zo duidelijk is. In de diverse voorbeelden die in de IFRS-literatuur worden gegeven is meestal de conclusie dat er sprake is van twee afzonderlijke prestatieverplichtingen. In de huidige Nederlandse praktijk lijken beide uitkomsten voor te komen, met verschillende onderbouwingen daartoe. In de bijlage bij de nieuwe richtlijn is een voorbeeld opgenomen van een bouwcontract met ook het vraagstuk rond de grond en het gebouw. Daarin is de knoop doorgehakt, en is de conclusie dat beide afzonderlijke prestatieverplichtingen zijn².

Bij onderhanden projecten worden de bepalingen voor de verwerking van projectopbrengsten en projectkosten toegepast op iedere afzonderlijke prestatieverplichting. Dit geldt echter niet voor het nemen van verwachte *verliezen*. Of de projectkosten de projectopbrengsten naar verwachting zullen overstijgen wordt beoordeeld op het niveau van de overeenkomst als geheel³.

Voorbeeld

Een onderneming is een opdracht aangegaan die bestaat uit twee prestatieverplichtingen, A en B. Onderdeel A zal volgend jaar worden uitgevoerd, en onderdeel B het jaar daarop. De projectkosten voor A en B zijn respectievelijk € 120.000 en € 108.000; de projectopbrengsten zijn € 100.000 en € 150.000.

Te voorzien is dus dat volgend jaar een verlies zal worden gerapporteerd, aangezien voor A de projectkosten de projectopbrengsten met € 20.000 overstijgen. Desalniettemin wordt in het huidige boekjaar dit verwachte verlies nog niet verwerkt omdat het resultaat van de opdracht als geheel € 22.000 positief is (€ 42.000 – € 20.000).

2. Garantie

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen voor de verwerking van garanties. In de richtlijnen is nu opgenomen in welke situatie een verstrekte garantie kan classificeren als een afzonderlijke prestatieverplichting en wanneer dat niet het geval is.

In zijn eigenlijke betekenis heeft productieggarantie betrekking op de (technische) kwaliteit van het geleverde product: mocht het product niet voldoen aan die eisen, dan heeft de afnemer

² RJ 270 Bijlage 1 voorbeeld 1 e.

³ RJ 221.301

recht op reparatie of vervanging. Op het moment van levering van de goederen of diensten wordt dan de opbrengst volledig verwerkt, maar wordt ook een voorziening gevormd voor de verwachte kosten van de garantie.

In de praktijk komt het echter voor dat onder de noemer van 'garantie' feitelijk aanvullende goederen of diensten worden geleverd. In dat geval moeten die aanvullende goederen of diensten als afzonderlijke prestatieverplichtingen worden verwerkt. Dit onderscheid tussen 'echte' productgarantie en aanvullende goederen of diensten kan in de praktijk oordeelsvorming vergen. De richtlijnen geven daartoe de volgende factoren ter overweging:

- 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 rechtspersoon belooft te zullen uitvoeren⁴.

Als feitelijk aanvullende goederen of diensten zullen worden geleverd dan moet een deel van de totale opbrengst worden toegerekend aan deze 'garantie'-toezeggingen. Per saldo maakt dit dus uit in welke periode de winst op deze verkoop wordt genomen: bij productgarantie waarbij een voorziening wordt gevormd wordt de winst eerder genomen dan wanneer de opbrengsten deels worden uitgesteld tot de periode waarvoor de garantie geldt.

3. Variabele vergoedingen

In de richtlijnen waren geen specifieke bepalingen opgenomen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. Denk hierbij aan bonussen als een bepaalde target wordt gehaald, of juist boeteclausules indien targets niet worden behaald, en kwantumkortingen. Maar ook het recht op geld terug bij retourbepalingen wordt gezien als een vorm van variabele vergoedingen: pas na het verstrijken van de retourperiode is definitief duidelijk hoeveel opbrengst gerealiseerd is.

Dit aspect gaat *niet* over de situatie dat gedurende de uitvoering van een overeenkomst het contract wordt gewijzigd, zoals bij meer- en minderwerk bij bouwopdrachten, of bij gekomen claims, maar alleen over de situatie dat de veranderlijkheid van de vergoeding al bij aanvang in de overeenkomst besloten lag.

In de situatie waarbij al gedurende de uitvoering van het contract opbrengsten worden genomen, moet de totale vergoeding van die prestatieverplichting aan de inmiddels voltooide leveringen worden toegerekend. Daartoe moet dan de totale opbrengst worden geschat. Bij die schatting moet voorzichtigheid worden toegepast⁵. Zou een 'neutrale' schatting worden gebruikt, dan zou er een te grote kans zijn dat eerder genomen opbrengsten

weer moeten worden teruggenomen. De richtlijnen geven verder geen duiding van de vereiste mate van voorzichtigheid. Dit vergt dus oordeelsvorming.

Voorbeeld

Een onderneming verkoopt goederen waarbij de afnemer zonder opgaaf van reden gedurende drie maanden de goederen mag retourneren. In het verleden varieert het retourneringspercentage tussen de 10 en 20%. Gemiddeld dus 15%.

Zou de opbrengst worden gesteld op 85% (100-15), dan is er ongeveer 50% kans dat later alsnog omzet moet worden teruggenomen. Een 50%-kans op daadwerkelijke realisatie past niet bij een voorzichtige winstbepaling. De schatting zou dus 'voorzichtiger' moeten zijn, dus een hoger retourneringspercentage dan 15%. Hoeveel hoger is enigszins arbitrair en hangt af van de gewenste mate van voorzichtigheid.

In zijn algemeenheid zal de benodigde mate van voorzichtigheid hoger zijn naarmate de onzekerheid groter is. Die onzekerheid kan bijvoorbeeld afhangen van:

- ▶ hoe groot de spreiding is van de mogelijke uitkomsten van verschillende scenario's;
- ▶ of de onderneming de factoren die de onzekerheid bepalen kan beïnvloeden;
- ▶ hoeveel tijd er verloopt totdat de onzekerheid is opgeheven, en;
- ▶ of er ervaringsregels uit het verleden beschikbaar zijn.

Soms kan de mate van variabiliteit zo groot zijn, dat daarmee het resultaat van een project niet betrouwbaar is te schatten. In de richtlijnen wordt het voorbeeld van 'no cure, no pay' genoemd: pas aan het eind van de opdracht blijkt of er überhaupt opbrengsten zijn⁶. In die situatie blijft ook onder de nieuwe richtlijnen gelden dat dan de opbrengsten beperkt moeten blijven tot het bedrag van de gemaakte kosten, zodat er (nog) geen winst wordt genomen (ook wel aangeduid als 'POC zonder winstneming'/'POC zero profit').

4. De verwerking van retourrechten

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen inzake de verwerking van (te) ontvangen bedragen waarop de onderneming verwacht geen recht te hebben (bijvoorbeeld als gevolg van retouren). In de richtlijnen zijn nu voor dit onderwerp specifieke bepalingen opgenomen waarbij retouren worden gezien als een bijzondere vorm van variabele vergoedingen.

⁴ RJ 221.113 en RJ 270.109b en Bijlage 1 voorbeeld 12.
⁵ RJ 221.202a en RJ 270.106a en Bijlage 1 voorbeeld 25 b.

⁶ RJ 270 Bijlage 1 voorbeeld 25 a.

De onderneming bepaalt de hoogte van de vergoeding waarop zij verwacht recht te zullen hebben op basis van een voorzichtige schatting van het bedrag dat uiteindelijk definitief voor rekening van de onderneming komt. Voor bedragen waarop de onderneming niet verwacht recht te zullen hebben, neemt de onderneming een terugbetalingsverplichting in de balans op. Daar staat tegenover dat als een afnemer een beroep doet op zijn retourrecht, de onderneming ook de verkochte artikelen weer terugkrijgt. Daarom neemt de onderneming tegenover deze potentiële verplichting ook een actiefpost op in de balans. Deze actiefpost wordt gewaardeerd tegen de boekwaarde zoals het verkochte actief binnen de voorraad had, verminderd met de verwachte kosten en waardeverminderingen bij retourontvangst. Immers, retour-ontvangen goederen kunnen minder goed verkoopbaar zijn. Deze terug te verwachten goederen worden in de balans gepresenteerd onder de overlopende activa⁷.

Ten opzichte van de huidige praktijk (die enigszins divers kan zijn gegeven het gebrek aan richtlijnen) zal veelal sprake zijn van enige balansverlenging door het bruto opnemen van de terug te betalen bedragen en de terug te ontvangen goederen.

5. Belangrijke financieringscomponent

In de bestaande richtlijnen werd alleen ingegaan op de situatie dat een afnemer pas later dan binnen een 'normale' betalings-termijn hoeft te betalen. In feite biedt de verkoper daarmee een vorm van financiering aan de koper. Het bedrag dat aan omzet wordt verwerkt is dan de contante waarde van dat bedrag. Het verschil tussen deze contante waarde en de nominale aflossingswaarde wordt vervolgens over de betalingstermijn

geamortiseerd als renteopbrengst. Maar de situatie kan natuurlijk ook andersom zijn: dat de verkoper al ruim voordat hij zijn prestatieverplichting voldoet al geld ontvangt van de koper of opdrachtgever. In de nieuwe richtlijnen wordt nu onderkend dat ook dan sprake is van een vorm van financiering. Het is dan echter de koper die een financiering biedt aan de verkoper.

De richtlijnen gaan echter niet nader in op de verwerking van een vooruitontvangen bedrag. Bij ontvangst van het geld neemt de verkoper een post Vooruitontvangen opbrengsten op. De crux is nu dat deze overlopende post niet onveranderlijk blijft staan totdat de opbrengst bij realisatie in de winst-en-verliesrekening wordt verwerkt, maar dat de overlopende post wordt opgerent. Het omzetbedrag dat uiteindelijk in de winst-en-verliesrekening wordt verwerkt is dan dus hoger dan het oorspronkelijk ontvangen bedrag. Daar waar bij een latere ontvangst de opbrengst de *contante* waarde is, is het bij een vooruitontvangen bedrag de *eindwaarde*. De oprenting van de overlopende post wordt verwerkt als rentekosten.

De rentevoet wordt bepaald op 'de algemeen geldende rentevoet voor een vergelijkbaar financieringsinstrument van een emittent met een vergelijkbare credit-rating'⁸. In gewoon Nederlands betekent dat: welk rentepercentage zou passen bij een lening van dit bedrag aan degene die de financiering ontvangt?

- ▶ Bij uitgestelde betaling is het dus de koper die de financiering ontvangt, dus welk rentepercentage zou de koper moeten betalen voor een dergelijke lening?
- ▶ Bij vooruitontvangen bedragen is het de verkoper, dus de onderneming zelf die de financiering ontvangt, dus dan is de eigen kredietwaardigheid van belang.



Voorbeeld

Onderneming A gaat een contract aan voor de verkoop van een partij grondstoffen aan afnemer B. De verkoopprijs is € 100.000. De verkoopopbrengst wordt verwerkt op moment van levering. Onderneming A betaalt op zijn (kortlopende) leningen een rente van 4%; afnemers B betaalt 5,5%.

Twee scenario's:

- ▶ Scenario 1: Er wordt nu geleverd, maar de betaling is pas na 2 jaar;
- ▶ Scenario 2: Er wordt nu betaald, maar de levering is pas na 2 jaar.

Scenario 1: De omzet wordt bepaald als de contante waarde van € 100.000 op basis van 5,5%. Immers, onderneming A verschaft financiering aan afnemer B. De omzet bedraagt dan € 89.845.

De vordering voor dit bedrag groeit over twee jaar aan tot € 100.000 met een rendement van 5,5%. In het eerste jaar zijn de renteopbrengsten € 4.941, in het tweede jaar € 5.213.

Scenario 2: De omzet wordt bepaald als de eindwaarde van € 100.000 op basis van 4%. Immers, onderneming A krijgt financiering van afnemer B. De omzet die na twee jaar wordt verwerkt bedraagt dan € 108.160.

De overlopende post Vooruitontvangen opbrengsten groeit vanaf € 100.000 gedurende twee jaar aan tot dit omzetbedrag. In het eerste jaar zijn de rentekosten € 4.000, in het tweede jaar € 4.160.

Voorgaande verwerking is alleen voorgeschreven als de financieringscomponent 'belangrijk' is. Daar waar de termijn tussen levering en betaling maximaal een jaar is, mag de financieringscomponent als onbelangrijk worden gezien. Gegeven de relatief lage rentestanden in de huidige markt is het denkbaar dat ook bij langere looptijden de financieringscomponent niet 'belangrijk' is. De richtlijnen verduidelijken niet waarom hier gesproken wordt over 'belangrijk' in plaats van een verwijzing naar het meer algemene materialiteitsbeginsel.

6. Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten

In de richtlijnen was opgenomen dat de te verwerken opbrengst wordt bepaald na aftrek van eventuele bij verkoop verleende kortingen of omzetbonussen. Soms worden die kortingen (terug-) betaald aan de afnemer, in plaats van dat een lager bedrag gefactureerd en van de afnemer ontvangen wordt. Bij dergelijke betalingen aan afnemers kan het soms onduidelijk zijn of er sprake is van een korting, en dus een lagere opbrengst, of dat deze betaling ziet op kosten voor door de afnemer geleverde goederen of diensten aan de onderneming.

De richtlijnen verduidelijken nu dat dergelijke vergoedingen aan afnemers in mindering worden gebracht op de opbrengsten, tenzij de betaling aan een afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst⁹.

Voorbeeld

Een fabrikant betaalt aan een winkelketen een vergoeding als zijn producten in de winkels op een prominente plek in de schappen wordt geplaatst. Aangezien dit niet een door de winkels te onderscheiden geleverde dienst is, wordt deze vergoeding als een korting op de opbrengst van de fabrikant verwerkt, en niet als een kostenpost.

7. Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten

De richtlijnen bevatten voorheen al specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's. Voorbeelden zijn spaarkaartsystemen, verkoopincentives, contractverlengingsopties of andere kortingen op toekomstige goederen of diensten. In feite betaalt de afnemer in deze gevallen vooraf voor toekomstig te leveren goederen of diensten.

Een afzonderlijke toerekening van opbrengsten aan de mogelijk later nog te leveren goederen of diensten was tot nu toe alleen voorgeschreven indien spaarpunten en dergelijke kunnen worden ingewisseld voor goederen of diensten die de onderneming levert als onderdeel van haar normale activiteiten. In de nieuwe richtlijnen is deze inperking vervallen, en geldt dus een afzonderlijke verwerking voor alle nog te leveren goederen of diensten (dus ook 'branchevreemde' producten), voor zover de waarde daarvan niet onbelangrijk is¹⁰.

⁹ RJ 270.108

¹⁰ RJ 270.109a en Bijlage 1 voorbeeld 11.

8. Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst

Bij sommige overeenkomsten brengt de onderneming een 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, activeringskosten in telecommunicatieovereenkomsten, instellingskosten in bepaalde dienstverleningsovereenkomsten en voorbereidingskosten in bepaalde leveringsovereenkomsten.

De richtlijnen bevatten voorheen geen specifieke bepalingen met betrekking tot de verwerking van dergelijke niet-terugbetaalbare vergoedingen. In de richtlijnen is nu opgenomen dat bij een niet-terugbetaalbare vergoeding die in rekening wordt gebracht ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst het van belang is of op dat moment ook een goed of een dienst aan een afnemer wordt geleverd¹¹. Zo niet, dan is de vergoeding een voorschot voor de levering van de verwachte toekomstige goederen of diensten als onderdeel van de te identificeren prestatieverplichting. In de richtlijnen is nu opgenomen dat de rechtspersoon pas opbrengsten verwerkt als die verwachte toekomstige goederen of diensten worden geleverd. Het ineens nemen als opbrengst op het moment van ontvangen van een dergelijke niet-terugbetaalbare vergoeding terwijl goederen of diensten nog niet geleverd zijn, is dan niet in lijn met de economische realiteit.

Voorbeeld

De RJ geeft het volgende voorbeeld¹²: Een niet-terugbetaalbare vergoeding voor aanmelding en toelating als lid van een fitnessclub wordt niet ineens verwerkt. Hoewel een niet-terugbetaalbare vergoeding (deels) betrekking kan hebben op een activiteit die een rechtspersoon bij of rond de aanvang van de overeenkomst moet ondernemen om de overeenkomst te vervullen, resulteert die activiteit doorgaans niet in de levering van een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer. De vergoeding voor aanmelding en toelating als lid wordt in dergelijke situaties verantwoord over de verwachte periode dat de prestatieverplichting om de fitnessfaciliteiten ter beschikking te stellen wordt vervuld.

Als bij het lid worden van een fitnessclub een uitgebreide intake plaatsvindt op grond waarvan een fitnessprogramma wordt opgesteld, betreft dat een afzonderlijke prestatieverplichting naast de prestatieverplichting om de fitnessfaciliteiten ter beschikking te stellen. De transactieprijs wordt naar rato van de waarde toegerekend aan deze prestatieverplichting en als opbrengst verwerkt als de dienstverlening plaatsvindt. De RJ laat hier overigens enigszins in het midden aan welke periode het inschrijfgeld moet worden toegerekend. Onder IFRS kan hier een samenloop

ontstaan met de bepalingen over opties op bijkomende diensten. De redenatie is dan dat voor volgende jaren geen inschrijfgeld meer is verschuldigd. Daarmee is het verlengen na het eerste jaar 'relatief goedkoop', en dus een incentive om te verlengen. Volgens die visie zou het inschrijfgeld dan niet slechts aan het eerste jaar worden toegerekend, maar aan de gemiddeld verwachte lidmaatschapsduur. Deze redenering zou ook passen binnen de nieuwe richtlijnen, maar de vraag is of dit ook binnen de Nederlandse praktijk een gangbare interpretatie zal worden.

9. Niet door afnemers uitgeoefende rechten

Dit aspect heeft vooral betrekking op de situatie dat afnemers bedragen vooruitbetalen voor later af te nemen goederen of diensten, waarbij de verwachting is dat de afnemers uiteindelijk niet alle goederen of diensten zullen afnemen (maar dan ook geen geld terugkrijgen). Denk aan deels ongebruikt verlopende tegoedbonnen.

In de richtlijnen waren geen bepalingen opgenomen over de wijze waarop een onderneming opbrengsten verwerkt wanneer afnemers hun rechten *niet* uitoefenen. In de richtlijnen is nu opgenomen dat indien de onderneming verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst wordt verwerkt conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door afnemers uitgeoefend zullen worden¹³.

Voorbeeld

Een koffiebar verkoopt strippenkaarten voor € 25 die goed zijn voor tien kopjes koffie. De prijs van de strippenkaart is zodanig dat bij volledig gebruik de prijs per kopje 10% lager is dan bij losse aankoop van een kopje koffie (€ 2,75). Uit ervaringsregels is bekend dat van de verkochte strippenkaarten gemiddeld maar zeven strippen worden ingewisseld. Daarom wordt per ingewisselde strip een opbrengst verantwoord van € 3,57 (25/7) zodat de opbrengstneming in lijn is met het verwachte aantal te leveren kopjes koffie.

Hoewel de RJ in dit kader niet expliciet spreekt over het betrachten van voorzichtigheid, ligt dat wel voor de hand. Indien de onderneming verwacht dat afnemers *wel* alle toegekende rechten zullen uitoefenen, stelt de RJ dat dan het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst wordt verwerkt op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen. Dat wijst er dus toch wel op dat voor dit aspect voorzichtigheid relevant is.

¹¹ RJ 270.127

¹² RJ 270 Bijlage 1 voorbeeld 21.

¹³ RJ 270.128 en Bijlage 1 voorbeeld 13.

10. Het toerekenen van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen

Indien prestatieverplichtingen afzonderlijk moeten worden verwerkt, moet noodzakelijkerwijs ook een prijs worden toegerekend aan iedere prestatieverplichting. In de eerdere richtlijnen was dit niet geregeld. In de nieuwe richtlijnen is nu opgenomen dat deze toerekening naar rato van 'de waarde' van de prestatieverplichtingen plaatsvindt¹⁴. Hoe dit begrip 'waarde' is in te vullen laat de RJ grotendeels vrij. Onder IFRS moet dat de zelfstandige verkoopprijs zijn. Indien die niet direct waarneembaar is – bijvoorbeeld als deze prestatieverplichting nooit door de onderneming los wordt verkocht – dan moet die zelfstandige verkoopprijs worden geschat. De RJ noemt de (eventueel te schatten) zelfstandige verkoopprijs ook, maar laat ook ruimte om te kiezen voor de reële waarde. De reële waarde weerspiegelt de marktwaarde in algemene zin. Dit kan bijvoorbeeld ruimte geven om de prijs te baseren op de prijzen die andere ondernemingen voor dergelijke goederen of diensten rekenen.

Voorbeeld

Een telecombedrijf biedt tweejaarlijkse abonnementen aan waarbij soms ook een telefoon wordt geleverd. De levering van de telefoon is een afzonderlijke prestatieverplichting ten opzichte van de rest van het abonnement. De opbrengst van de telefoon wordt direct bij levering genomen, terwijl de overige opbrengsten verdeeld worden over de looptijd van het abonnement. Het telecombedrijf heeft geen aanwijsbare zelfstandige verkoopprijs van telefoons, omdat het bedrijf geen losse telefoons verkoopt, maar alleen in combinatie met een abonnement aanbiedt. In dat geval kan de opbrengst worden ontleend aan prijzen die elektronicazaken vragen voor dergelijke telefoons.



11. Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)

De richtlijnen bevatten al indicatoren om vast te stellen of de onderneming voor eigen rekening bedragen ontvangt (als principaal) of voor derden (als agent). Indicatoren voor het zijn van principaal zijn:

- ▶ de rechtspersoon heeft de primaire verantwoordelijkheid voor de levering of uitvoering, bijvoorbeeld doordat hij jegens de afnemer verantwoordelijk is voor de geleverde goederen of diensten;
- ▶ de rechtspersoon heeft voorraadrisico;
- ▶ de rechtspersoon 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 rechtspersoon heeft het kredietrisico over het door de afnemer verschuldigde bedrag.

Deze indicatoren zijn gebaseerd op de beoordeling voor wiens rekening en risico (te) ontvangen bedragen zijn. Onder IFRS is deze 'risks and rewards'-benadering vervangen door een 'control'-benadering (zeggenschap). De richtlijnen volgen deze aanpassing niet volledig, maar bij de indicatoren is wel toegevoegd dat ook de beschikkingsmacht over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering een indicator is voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen¹⁵:

'de rechtspersoon heeft direct voorafgaand aan de levering van goederen en diensten aan de afnemer beschikkingsmacht over de te leveren goederen en diensten. Juridisch eigendom door de rechtspersoon direct voorafgaand aan de levering betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat de rechtspersoon beschikkingsmacht heeft (gehad) over het desbetreffende goed.'

In de context van opbrengstverantwoording heeft beschikkingsmacht veelal betrekking op de fysieke levering van goederen. Maar onder IFRS lijkt deze bepaling in de context van agent of principaal niet per se te zien op de fysieke goederenbeweging. Mede omdat deze bepaling ook geldt voor dienstverlening. Onder IFRS wordt het hebben van 'control' nog steeds gekoppeld aan de hiervoor genoemde criteria. De aanpassing in IFRS lijkt daarmee vooral ingegeven door de consistentie met andere bepalingen die gebaseerd zijn op control, zonder belangrijke inhoudelijke veranderingen. Met de toevoeging van beschikkingsmacht zijn de indicatoren binnen de richtlijnen een mix van 'control' en 'risks and rewards'. In de praktijk zal veelal het dragen van het risico samengaan met ook het hebben van beschikkingsmacht over de te leveren goederen of diensten. Deze toevoeging lijkt dus ook onder de RJ niet vaak tot een andere uitkomst van de beoordeling te leiden.

12. Opbrengsten uit licenties

De richtlijnen bepaalden dat royalty's volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst worden verwerkt. Gegeven de algemene aard van deze bepaling heeft de RJ meer specifieke richtlijnen opgenomen voor de verwerking van opbrengsten uit licenties van intellectuele eigendom. In die richtlijnen is nu opgenomen dat voor de verwerking bepalend is of de licentie vergelijkbaar is met de verkoop van een goed of met het verlenen van een dienst. Hierbij neemt de onderneming in aanmerking of de aard van de licentie eruit bestaat¹⁶:

- a. een recht te verlenen om *gebruik te maken* van het intellectuele eigendom zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend, of;
- b. een recht te verlenen om *toegang te hebben* tot het intellectuele eigendom zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat.

De formuleringen 'gebruik te maken' en 'toegang te hebben' lijken in de context van licenties vergelijkbaar. Het inhoudelijke verschil zit in het punt of de onderneming gedurende de contractperiode een belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. Voorbeelden van zulke verplichtingen zijn het updaten van software (bijvoorbeeld bij antivirus software) of het aanvullen van een met de licentie toegankelijke database met actuele data. In hoeverre deze verplichtingen materiële kosten met zich meebrengen voor de onderneming is niet relevant. Bepalend is of die werkzaamheden van belang zijn voor de afnemer. Zo zullen bijvoorbeeld de kosten van het 'in de lucht houden' van een website veelal beperkt zijn. Als echter voor het gebruik van de licentie de toegang via die website essentieel is, dan is toch sprake van een belangrijke verplichting.

Indien er belangrijke verplichtingen zijn, worden de opbrengsten verwerkt zoals bij dienstverlening. Veelal zal dat gelijkmatig over de periode zijn waarover de licentie loopt. Indien er geen verplichtingen zijn, wordt de opbrengst in beginsel volledig genomen op het moment dat het gebruiksrecht ingaat (zoals bij levering van goederen).

In aanvulling hierop is in de richtlijnen opgenomen dat in geval van opbrengsten uit licenties op basis van gerealiseerde verkopen of gebruik, opbrengsten pas worden verwerkt wanneer de verkoop door de afnemer plaatsvindt of naarmate het gebruik door de afnemer plaatsvindt, rekening houdend met de mate waarin de prestatieverplichting is vervuld¹⁷.

13. Wijzigingen van overeenkomsten

De richtlijnen bevatten voorheen nauwelijks bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten. Alleen voor onderhanden projecten wordt expliciet gesproken over meer- en minderwerk. Het gaat hier met name om wijzigingen in (de hoeveelheid van) te leveren goederen of diensten en wijzigingen in de vergoeding(en). De RJ heeft nu richtlijnen opgenomen hoe dergelijke wijzigingen worden verwerkt. De richtlijnen hebben als doel dat een wijziging van een bestaande overeenkomst wordt verwerkt conform de economische realiteit van die wijziging¹⁸. Afhankelijk van de aard van een wijziging van een bestaande overeenkomst, vindt verwerking van de wijziging plaats als:

- ▶ een afzonderlijke overeenkomst in aanvulling op de bestaande overeenkomst;
- ▶ een beëindiging van de bestaande overeenkomst en het afsluiten van een nieuwe overeenkomst (waarin de nog niet verrichte prestatieverplichtingen van de beëindigde overeenkomst worden opgenomen); of als;
- ▶ een wijziging van de bestaande overeenkomst. Dat kan bijvoorbeeld betekenen dat voor een contract waarbij de opbrengst naar rato van de voortgang wordt genomen, deze voortgang wordt herijkt op basis van de nieuw bepaalde prestatieverplichtingen en totale vergoeding.

Daar waar een overeenkomst meerdere prestatieverplichtingen omvat en meerdere wijzigingen in de overeenkomst worden aangebracht, dan zou ook een combinatie van de hiervoor genoemde verwerkingwijzen aan de orde kunnen zijn.

Voor meer- en minderwerk gelden de hiervoor genoemde bepalingen eveneens¹⁹. De richtlijnen stelden voorheen dat meer- en minderwerk worden opgenomen in de projectopbrengsten indien het waarschijnlijk is dat de opdrachtgever de wijziging zal goedkeuren, alsmede dat het bedrag van de opbrengsten dat uit de wijziging zal voortkomen betrouwbaar kan worden bepaald. Daarmee konden dus al opbrengsten worden meegeteld voordat de contractwijziging daadwerkelijk was overeengekomen. Op grond van de nieuwe richtlijnen wordt een wijziging van een contract pas in aanmerking genomen wanneer die is overeengekomen. Daarbij laat de RJ wel de mogelijkheid open dat een wijziging ook impliciet kan voortvloeien uit de gebruikelijke bedrijfspraktijk.

¹⁶ RJ 270.125 en bijlage 1 voorbeeld 24.

¹⁷ RJ 270.126

¹⁸ RJ 221.205 en RJ 270.130.

¹⁹ RJ 221.205

14. Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Voorheen was bepaald dat de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening werden gepresenteerd, zolang een project nog niet was voltooid. De RJ bepaalt nu dat het niet langer is toegestaan dat projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. Naar zijn aard is deze post feitelijk niet anders dan de opbrengst uit een reguliere bedrijfsactiviteit, dus netto-omzet²⁰.

Het gebruik van de post Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk verandert overigens niet. Deze post heeft geen betrekking op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in RJ 221, maar op de productie van voorraden.

15. Presentatie van onderhanden projecten in de balans

De richtlijnen boden de mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren. De RJ acht deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, omdat deze presentatiewijze onvoldoende inzicht geeft in de

balansposities en niet in lijn is met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten. Indien het saldo van een onderhanden project:

- ▶ een debetstand vertoont, wordt het nettobedrag verwerkt als een actief; en
- ▶ een creditstand vertoont, wordt het nettobedrag verwerkt als een verplichting²¹.

Het niet langer salderen zal vaak leiden tot enige balansverlenging, dus een verhoging van het totaal van de activa. Daarmee is het denkbaar dat ondernemingen eerder de grens overschrijden waarboven de vrijstellingen voor kleine of middelgrote ondernemingen niet meer gelden.

Deze veranderde presentatievorm is naar zijn aard een stelselwijziging. Daarbij worden dus ook de vergelijkende cijfers aangepast. De RJ geeft niet aan of bij het beoordelen of in twee opeenvolgende boekjaren aan de grensbedragen van kleine of middelgrote ondernemingen is voldaan de voorgaande jaarrekening relevant is, of de vergelijkende cijfers in de jaarrekening over 2022. Aangezien geen sprake is van een fout in eerdere boekjaren, ligt het voor de hand om uit te gaan van het totaal van de activa zoals dat blijkt uit de voorgaande jaarrekening. Daarmee zal boekjaar 2022 voor dit effect een overgangsjaar kunnen zijn waarin nog het kleine of middelgrote regime van toepassing kan zijn.



16. Overgangsbepalingen

Een wijziging van de grondslagen als gevolg van de wijzigingen van RJ 270 en RJ 221 wordt in lijn met de bepalingen van RJ 140 Stelselwijzigingen retrospectief verwerkt. Retrospectieve verwerking heeft de voorkeur van de RJ, omdat op die wijze de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt bevorderd. Met het oog op het beperken van administratieve lasten staat de RJ als alternatief toe de wijzigingen, met uitzondering van de wijzigingen inzake presentatie en toelichting, alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na 1 januari 2022²².

Voorbeeld

Een onderneming is in 2020 gestart met een omvangrijke bouwopdracht die naar verwachting in 2023 wordt voltooid. Bij aanvang heeft de opdrachtgever een groot bedrag vooruitbetaald. Deze vooruitbetaling is als gedeclareerde termijn op collectieve basis gesaldeerd met de post Onderhanden projecten. Met oprenting vanwege een belangrijke financieringscomponent wordt nog niet rekening gehouden.

In 2022 wordt een soortgelijke opdracht gestart. In de jaarrekeningen over 2022 en 2023 hoeft voor het eerste contract niet alsnog een oprenting plaats te vinden vanwege de belangrijke financieringscomponent. Voor het tweede contract moet dat wel.

Voor de presentatie geldt zowel voor het eerste als het tweede contract dat de negatieve waarde vanwege de vooruitbetaling credit op de balans moet worden opgenomen. Het eerste contract mag niet meer gesaldeerd blijven met andere onderhanden projecten. Ook moeten de vergelijkende cijfers worden aangepast voor deze gewijzigde saldering

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

²² RJ 270.7

Meer weten?

Heeft u vragen? Neem dan contact op met uw accountant bij BDO.

Vond u dit interessant? Ontvang - net als 19.000 andere abonnees - het laatste nieuws over bijvoorbeeld actuele publicaties en onderzoeken, fiscale regelgeving en wetswijzigingen tweewekelijks in uw mailbox! Meld u aan via bdo.nl/nieuwsbrief

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich

wenden tot BDO Audit & Assurance B.V. of een van haar adviseurs. BDO Audit & Assurance B.V., de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Audit & Assurance B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch

zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.