Update RJ: Verslagjaar 2022

Nieuwe en gewijzigde richtlijnen

Maart 2022

Deze publicatie is met de grootste zorgvuldigheid samengesteld op basis van de relevante wet- en regelgeving. Mazars aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor eventuele onjuistheden in deze publicatie en fouten die het gevolg kunnen zijn van het gebruik van deze publicatie.

mazars

Update RJ: Verslagjaar 2022

Nieuwe en gewijzigde richtlijnen

RJ- en RJk-bundel

Introductie

In deze publicatie zijn de belangrijkste wijzigingen in de RJ- en de RJk-bundel voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 opgenomen.

In deze publicatie wordt geen aandacht gegeven aan wijzigingen die specifiek van toepassing zijn op bijzondere bedrijfstakken, zoals onderwijsinstellingen en woningcorporaties.

Voor nieuwe richtlijnen geldt dat eerdere toepassing wordt aanbevolen op grond van RJ 100.206.

Wijzigingen richtlijnen opbrengstverantwoording

Update RJ: Verslagjaar 2022

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Relatie met IFRS 15

Opbrengstverantwoording

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft nieuwe richtlijnen gepubliceerd over de wijze waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ-Uiting 2020-15).

De RJ heeft de bepalingen in IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers' mede in ogenschouw genomen. De RJ heeft deze bepalingen echter niet integraal overgenomen. De RJ heeft slechts specifieke wijzigingen in de richtlijnen voor opbrengstverantwoording (RJ 270, RJ 221, RJk B13 en RJk B5) aangebracht.

In deze publicatie zetten wij de belangrijkste wijzigingen op een rij.

De RJ benadrukt dat bij de interpretatie van de richtlijnen de bepalingen van IFRS 15, inclusief nadere guidance voor de toepassing van IFRS 15, niet leidend zijn.

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

De nieuwe richtlijnen zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Eerdere toepassing is toegestaan.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen

Voorheen

De criteria voor de verwerking van opbrengsten werden toegepast op afzonderlijk te identificeren componenten van een transactie teneinde de economische realiteit weer te geven.

Nieuwe richtlijnen

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.

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 in de overeenkomst opgenomen toezeggingen.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen

Voorbeeld

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

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

De totale transactieprijs wordt toegerekend aan beide prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen. De opbrengst uit de levering van de tablet wordt verantwoord bij levering van de tablet (als voldaan wordt aan criteria voor het verantwoorden van opbrengsten uit de verkoop van goederen). De opbrengsten uit de levering van tijdschriften worden verantwoord over de abonnementsperiode van drie jaar.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

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

Voorheen

Bevatten reeds indicatoren om vast te stellen of de rechtspersoon voor eigen rekening bedragen ontvangt (als principaal) of voor derden (als agent).

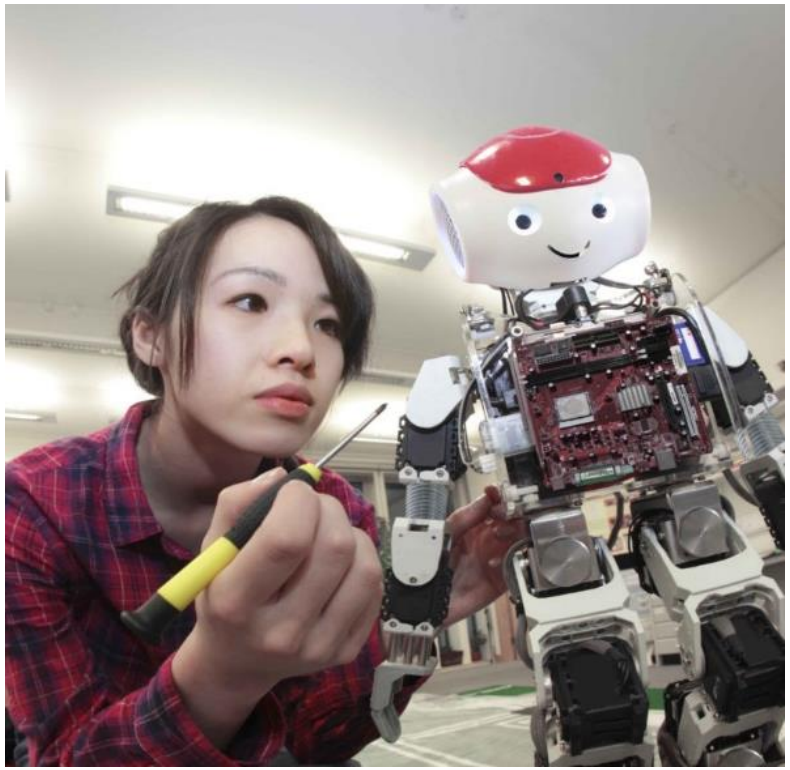
Nieuwe richtlijnen

Toegevoegd dat ook de zeggenschap over de te leveren goederen en diensten direct voorafgaande aan de levering een indicator is voor het voor eigen rekening ontvangen van bedragen.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Garanties



Voorheen

Geen specifieke bepalingen.

Nieuwe richtlijnen

Een verstrekte garantie is een afzonderlijke prestatieverplichting als de garantie inhoudt dat de afnemer een dienst ontvangt in aanvulling op de garantie dat het product voldoet aan de overeengekomen specificaties. Een reguliere garantie die is bedoeld om de afnemer de zekerheid te bieden dat een geleverd goed aan de overeengekomen specificaties voldoet, kwalificeert niet als een afzonderlijke prestatieverplichting.

Als de bij een transactie verstrekte garantie een afzonderlijke prestatieverplichting betreft, wordt het deel van de transactieprijs toegerekend aan deze prestatieverplichting verantwoord als uitgestelde opbrengst.

Als daarvan niet sprake is, worden de te verwachten garantiekosten als een garantievoorziening opgenomen (in overeenstemming met RJ 252).

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Garanties

Voorbeelden

Garantie die geen afzonderlijke prestatieverplichting betreft

Een fabrikant van wasmachines verleent twee jaar fabrieksgarantie bij de verkoop van een nieuwe wasmachine. Deze garantie is bedoeld om de afnemer de zekerheid te bieden dat de wasmachine aan de overeengekomen specificaties voldoet. Er is daarom geen sprake van een garantie die als een afzonderlijke prestatieverplichting wordt verwerkt. De rechtspersoon verwerkt de te verwachten garantiekosten in een garantievoorziening (in overeenstemming met RJ 252).

Garantie die een afzonderlijke prestatieverplichting betreft

De fabrikant van wasmachines biedt ook de mogelijkheid om de fabrieksgarantie uit te breiden. In dat geval wordt garantie verstrekt tot vijf jaar na de levering van de wasmachine. 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 als uitgestelde opbrengst gepassiveerd en als opbrengst verwerkt in de jaren waarin de prestaties worden verricht (in de jaren drie, vier en vijf).

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Variabele vergoedingen

De transactieprijs kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen.

De transactieprijs kan eveneens variëren als het recht van de rechtspersoon op de vergoeding afhankelijk is van het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis.

Voorheen

Geen specifieke bepalingen.

Nieuwe richtlijnen

De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij een overeenkomst waarbij alleen een vergoeding verschuldigd is indien een bepaald resultaat wordt behaald (‘no cure no pay’). Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat wel op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Variabele vergoedingen

Voorbeelden

Het totale bedrag van de opbrengst kan niet op betrouwbare wijze worden bepaald

Een advocatenkantoor gaat een bemiddelingsovereenkomst aan waarin wordt overeengekomen dat een klant 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 kantoor acht de schattingsonzekerheid 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, omdat niet wordt voldaan aan de voorwaarde opgenomen in RJ 270.115 onder a (‘het bedrag van de opbrengst kan op betrouwbare wijze worden bepaald’). Het kantoor verwerkt slechts een opbrengst tot het bedrag van de gemaakte kosten van de dienstverlening dat waarschijnlijk kan worden verhaald.

Het totale bedrag van de opbrengst kan wel op betrouwbare wijze worden bepaald

Een advieskantoor sluit een overeenkomst met een klant om een rapport op te stellen waarin energiebesparingsmaatregelen worden geadviseerd. Het kantoor ontvangt een vaste en een variabele vergoeding. De vaste vergoeding ter hoogte van 105 resulteert in een kleine marge van 5% ten opzichte van de begrote kosten ter hoogte van 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 klant. De kans dat de variabele vergoeding nihil zal zijn, wordt geschat op 40%. De kans dat de variabele vergoeding 10 zal bedragen, wordt geschat op 30%. De kans dat de variabele vergoeding 20 zal bedragen, wordt geschat op 30%. Mede door de toepassing van voorzichtigheid schat het kantoor de variabele vergoeding vooralsnog op nihil. Gezien de relatieve omvang van de vaste vergoeding ten opzichte van de transactieprijs concludeert het kantoor dat de totale opbrengst van het project op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Hierdoor kan het resultaat van deze opdracht tot dienstverlening op betrouwbare wijze worden bepaald. Het kantoor verwerkt opbrengsten naar rato van de verrichte prestaties uitgaande van de vaste vergoeding.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Het toerekenen van de transactieprijs aan prestatieverplichtingen

Voorheen

Geen specifieke bepalingen.

Nieuwe richtlijnen

De toerekening van de transactieprijs aan de geïdentificeerde prestatieverplichtingen binnen een overeenkomst dient naar rato van de waarde van de prestatieverplichtingen plaats te vinden.

Een rechtspersoon kan deze toerekening baseren op de zelfstandige verkoopprijs per prestatieverplichting. De zelfstandige verkoopprijs is de prijs die de rechtspersoon in rekening zou brengen als de goederen of diensten afzonderlijk zouden worden verkocht.

Als alternatief kan de rechtspersoon de reële waarde hanteren als basis voor de toerekening in plaats van de zelfstandige verkooprijs.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Belangrijke financieringscomponent

Voorheen

Gingen alleen in op de situatie dat een afnemer financiering ontvangt van de rechtspersoon.

Nieuwe richtlijnen

Toegevoegd is de situatie dat een rechtspersoon voorfinanciering ontvangt.

In algemene zin is opgenomen dat als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, de transactieprijs wordt aangepast voor de effecten van de tijdswaarde van geld.

Een financieringscomponent mag in ieder geval als onbelangrijk worden aangemerkt als ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst de rechtspersoon verwacht dat de periode tussen het moment waarop hij een toegezegd goed of een toegezegde dienst aan de afnemer overdraagt en het moment waarop de afnemer voor dat goed of die dienst betaalt maximaal één jaar is.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Opbrengsten uit licenties

Voorheen

Royalty's dienden volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst te worden verwerkt.

Nieuwe richtlijnen

Voor de verwerking is bepalend of de aard van de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst betreft. Hierbij neemt een rechtspersoon in aanmerking of de aard van de licentie eruit bestaat:

- een recht te verlenen om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. Dat betekent dat de rechtspersoon geen belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed; of
- een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de rechtspersoon een belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst.

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

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Opbrengsten uit licenties

Voorbeeld

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 een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de onderneming zoals deze tijdens de hele duur van de licentie bestaat. De totale vergoeding voor de licentie wordt verwerkt over de licentieperiode van drie jaar.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten

Voorheen

De te verwerken opbrengst werd bepaald na aftrek van eventuele bij verkoop verleende kortingen of omzetbonussen.

Niet was bepaald in welke situaties een aan afnemers van goederen en diensten verstrekte vergoeding als een vermindering van de opbrengsten diende te worden verwerkt.

Nieuwe richtlijnen

Vergoedingen aan afnemers worden in mindering gebracht op de opbrengsten, tenzij de betaling aan een afnemer plaatsvindt in ruil voor een te onderscheiden goed of dienst.

De RJ wil hiermee voorkomen dat de gepresenteerde opbrengsten te hoog worden weergegeven in situaties dat tegelijkertijd met het overeenkomen van te leveren goederen afspraken worden gemaakt over vergoedingen aan een afnemer inzake niet te onderscheiden goederen en diensten.

Een voorbeeld hiervan betreft een door de rechtspersoon aan de afnemer verstrekte vergoeding die de afnemer verplicht een door de rechtspersoon verkocht product op een bepaalde plaats in het schap van de winkel op te nemen.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van afsluiten overeenkomst

Voorheen

Bevatten geen specifieke bepalingen met betrekking tot de verwerking van niet-terugbetaalbare vergoedingen.

Nieuwe richtlijnen

Toegevoegd dat een niet-terugbetaalbare vergoeding die in rekening wordt gebracht ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst niet altijd resulteert in de levering van een goed of een dienst aan een afnemer. De vergoeding is dan een voorschot voor de levering van de verwachte toekomstige goederen of diensten als onderdeel van de te identificeren prestatieverplichting. In de richtlijnen is nu opgenomen dat de rechtspersoon pas opbrengsten verwerkt als die verwachte toekomstige goederen of diensten worden geleverd. Het ineens nemen als opbrengst op het moment van ontvangen van een dergelijke niet-terugbetaalbare vergoeding terwijl goederen of diensten nog niet geleverd zijn, acht de RJ geen goede weergave van de economische realiteit.

Bij sommige overeenkomsten brengt de rechtspersoon een afnemer een niet-terugbetaalbare vergoeding in rekening ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst.

Voorbeelden zijn inschrijfgeld in overeenkomsten om lid te worden van een fitnessclub, activeringskosten in telecommunicatieovereenkomsten, instellingskosten in bepaalde dienstverleningsovereenkomsten en voorbereidingskosten in bepaalde leveringsovereenkomsten.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Wijzigingen van overeenkomsten

Voorheen

Bevatten geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten, waaronder overeengekomen onderhanden projecten.

Nieuwe richtlijnen

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.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Wijzigingen van overeenkomsten

Voorbeeld

Een lopend onderhanden project classificeert als één afzonderlijke prestatieverplichting. De projectopbrengsten en projectkosten uit hoofde van het onderhanden project worden verwerkt als opbrengsten en kosten in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum, omdat het resultaat op betrouwbare wijze kan worden ingeschat. De onderneming komt meerwerk overeen. Bepaald dient te worden of het meerwerk wel of niet een afzonderlijke prestatieverplichting betreft ten opzichte van het lopende onderhanden project.

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 meting van de voortgang van de volledige vervulling van de prestatieverplichting van het onderhanden project wordt op het moment van de wijziging verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).

Als het meerwerk wel een afzonderlijke prestatieverplichting betreft ten opzichte van het lopende onderhanden project, wordt het meerwerk als een afzonderlijke overeenkomst verwerkt, tenzij de stijging 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. In dat laatste geval wordt het meerwerk verwerkt als een wijziging van het lopende onderhanden project, omdat het meerwerk samen met het resterende deel van de originele prestatieverplichting niet economisch te onderscheiden is van het reeds uitgevoerde deel van de originele prestatieverplichting.

Het effect van de wijziging op de transactieprijs en op de meting van de voortgang van de volledige vervulling van de prestatieverplichting van het onderhanden project wordt op het moment van de wijziging verwerkt als een aanpassing van de cumulatieve opbrengsten (stijging of daling).

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten

Voorheen

Bevatten slechts specifieke bepalingen inzake loyaliteitsprogramma's.

Nieuwe richtlijnen

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

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Niet door afnemers uitgeoefende rechten (‘breakage’)

Voorheen

Geen bepalingen over de wijze waarop de rechtspersoon opbrengsten verwerkt wanneer afnemers hun rechten niet uitoefenen.

Nieuwe richtlijnen

Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers niet alle toegekende rechten zullen uitoefenen, dient het bedrag gerelateerd aan die rechten als opbrengst te worden verwerkt conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door afnemers uitgeoefend zullen worden.

Indien de rechtspersoon verwacht dat afnemers wel alle toegekende rechten zullen uitoefenen, dan wordt het bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengst verwerkt op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk wordt dat de afnemer zijn resterende rechten nog zal uitoefenen.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Niet door afnemers uitgeoefende rechten (‘breakage’)

Voorbeeld

Een sportschool geeft digitale pasjes uit aan klanten. Deze pasjes kosten 70 euro per stuk en geven klanten het recht tienmaal te sporten binnen een periode van twee jaar.

De sportschool verkoopt aan het begin van het jaar 100 pasjes. Op basis van ervaring kan de sportschool betrouwbaar inschatten dat klanten gemiddeld 80% van hun rechten 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 (1.400 euro) als opbrengsten gedurende de eerste zes maanden (in lijn met de verwerking van de opbrengsten van benutte rechten over de eerste zes maanden ter hoogte van 5.600 euro). De verwerking van de opbrengsten van niet benutte rechten geschiedt hiermee conform het patroon van de rechten die naar verwachting wel door klanten uitgeoefend zullen worden.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Retouren

Voorheen

Geen specifieke bepalingen inzake de verwerking van ontvangen of te ontvangen bedragen waarop de rechtspersoon verwacht geen recht te hebben (bijvoorbeeld als gevolg van retouren).

Nieuwe richtlijnen

Opgenomen dat een rechtspersoon de hoogte van de vergoeding waarop hij verwacht recht te zullen hebben bepaalt op basis van de richtlijnen voor variabele vergoedingen. Voor bedragen waarop de rechtspersoon niet verwacht recht te zullen hebben, neemt de rechtspersoon een terugbetalingsverplichting in de balans op.

Daarnaast neemt de rechtspersoon een actief op voor het recht om goederen van de afnemer terug te krijgen. Dit actief wordt initieel gewaardeerd op basis van de boekwaarde van de geleverde goederen verminderd met alle verwachte kosten om die goederen terug te krijgen (inclusief mogelijke waardeverminderingen van geretourneerde goederen).

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 221

Verliezen op onderhanden projecten in opdracht van derden

Voorheen

Bij het bepalen van de omvang van een verlies op een onderhanden project kon een redelijk deel van de indirecte kosten of algemene kosten (de zogenoemde ‘AK’) als onderdeel van de projectkosten worden meegenomen.

Nieuwe richtlijnen

Het is niet langer toegestaan om bij het bepalen van de omvang van een verlies op een onderhanden project een redelijk deel van de indirecte kosten of algemene kosten (de zogenoemde ‘AK’) als onderdeel van de projectkosten mee te nemen indien deze kosten niet toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project.

Voor het bepalen van de omvang van een verlies op een onderhanden project wordt nu verwezen naar RJ 252.405 inzake verlieslatende contracten.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 221

Presentatie onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

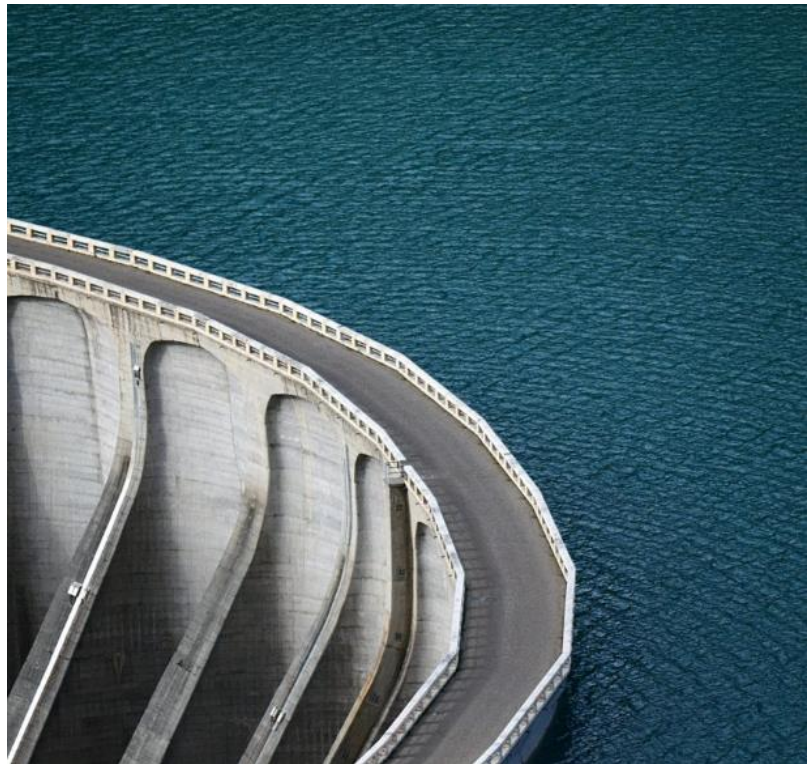
Voorheen

Zolang een project nog niet was voltooid, werden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd.

Nieuwe richtlijnen

Projectopbrengsten dienen als netto-omzet te worden verantwoord. Het is niet langer toegestaan projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten te presenteren.

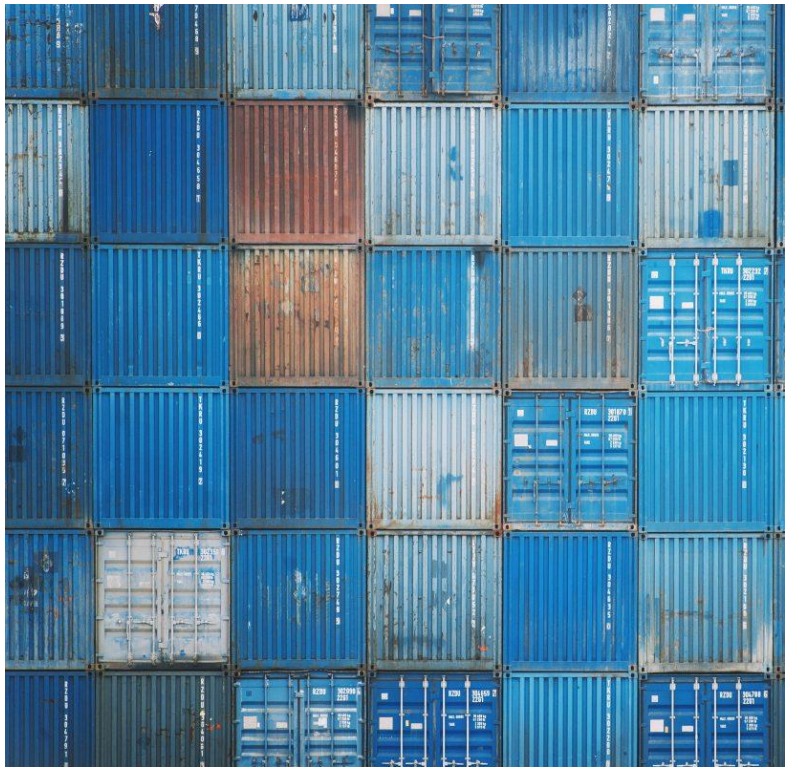
De RJ verwacht dat hierdoor een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten als netto-omzet en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in RJ 221. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van RJ 220.



Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 221

Presentatie onderhanden projecten in de balans



Voorheen

De mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren als alternatief voor de presentatie per onderhanden project.

Nieuwe richtlijnen

Indien het saldo van een onderhanden project:

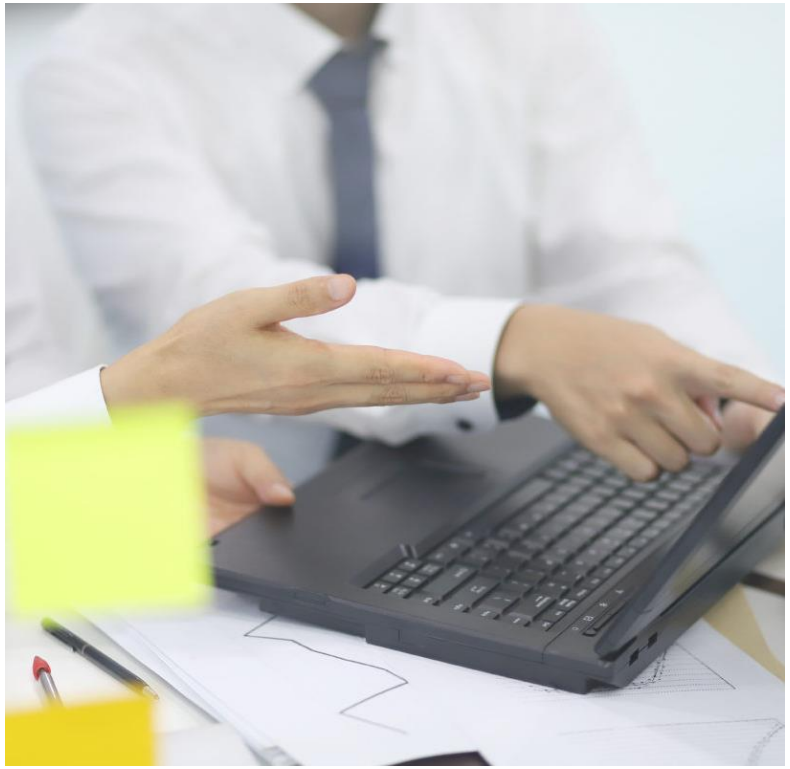
- een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en
- een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

De voorheen toegestane alternatieve presentatiewijze acht de RJ niet langer aanvaardbaar, omdat deze onvoldoende inzicht geeft in de balansposities. Voorts is deze presentatiewijze niet in lijn met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270

Toelichting



Voorheen

Bevatten reeds vereisten ten aanzien van het toelichten van opbrengsten.

Nieuwe richtlijnen

Toegevoegd dat de aard van belangrijke prestatieverplichtingen toegelicht dient te worden.

Ook is toegevoegd dat de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperioden, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening, per belangrijk type prestatieverplichting toegelicht dient te worden.

Daarnaast is toegevoegd dat het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst toegelicht dient te worden.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 270 & RJ 221

Overgangsbepalingen

Een wijziging van de grondslagen als gevolg van de wijzigingen van RJ 270 en RJ 221 per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – wordt in lijn met de bepalingen van RJ 140 Stelselwijzigingen retrospectief verwerkt. Retrospectieve verwerking heeft de voorkeur van de RJ, omdat daarmee de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt bevorderd.

Met het oog op het beperken van administratieve lasten staat de RJ als alternatief toe 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 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

De rechtspersoon 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 rechtspersoon zelf gekozen datum die ligt voor 1 januari 2022 of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing.

De RJ bepaalt voorts dat indien de grondslagen die de rechtspersoon toepast wijzigen als gevolg van de wijzigingen in RJ 270 en RJ 221 per 1 januari 2022 – of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing – in de toelichting uiteengezet wordt op welke wijze de overgang is verwerkt.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B13 & B5.3

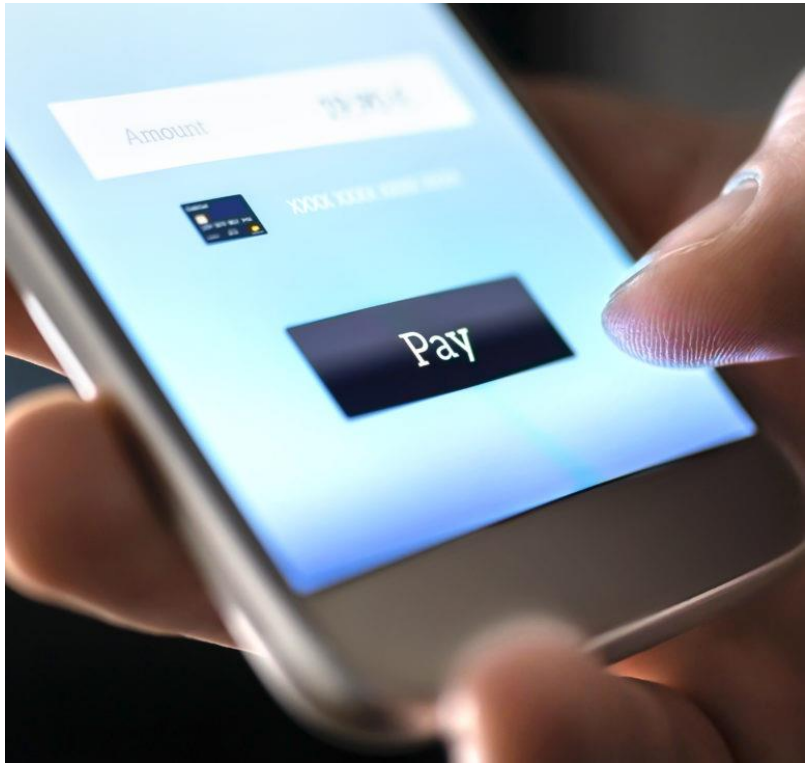
Afzonderlijk te identificeren componenten

Voorheen

Alleen in paragraaf B5.3 ‘Onderhanden projecten’ was opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk was om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven.

Nieuwe richtlijnen

In hoofdstuk B13 ‘Winst-en-verliesrekening’ is nu ook opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven.



Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B13 & B5.3

Variabele vergoedingen

De transactieprijs kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen.
De transactieprijs kan eveneens variëren als het recht van de rechtspersoon op de vergoeding afhankelijk is van het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis.

Voorheen

Bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kon worden bepaald.

Nieuwe richtlijnen

Opgenomen dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen opbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij een overeenkomst waarbij alleen een vergoeding verschuldigd is indien een bepaald resultaat wordt behaald (‘no cure no pay’). Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat wel op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B13

Opbrengsten uit licenties

Voorheen

Royalty's volgens het toerekeningsbeginsel in overeenstemming met de inhoud van de overeenkomst verwerken.

Nieuwe richtlijnen

Voor de verwerking is bepalend of de aard van de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst betreft. Hierbij neemt een rechtspersoon in aanmerking of de aard van de licentie eruit bestaat:

- een recht te verlenen om gebruik te maken van het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat bestaat op het moment waarop de licentie wordt verleend. Dat betekent dat de rechtspersoon geen belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als de verkoop van een goed; of
- een recht te verlenen om toegang te hebben tot het intellectuele eigendom van de rechtspersoon zoals dat tijdens de hele duur van de licentie bestaat. Dat betekent dat de rechtspersoon een belangrijke verplichting heeft om het intellectuele eigendom in stand te houden of te verbeteren. De opbrengsten uit de licentie worden dan verwerkt als het verlenen van een dienst.

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

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B5.3

Presentatie onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Voorheen

Zolang een project nog niet was voltooid, werden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd.

Nieuwe richtlijnen

Projectopbrengsten worden als netto-omzet verantwoord. Het is niet langer toegestaan projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten te presenteren.

De RJ verwacht dat hierdoor een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten als netto-omzet en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in RJk B5.3. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van RJk B4.1.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B13 & RJk B5.3

Wijzigingen van overeenkomsten

Voorheen

Bevatten geen bepalingen met betrekking tot de verwerking van wijzigingen van verkoopovereenkomsten, waaronder overeengekomen onderhanden projecten.

Nieuwe richtlijnen

In de RJk-bundel zijn verwijzingen opgenomen naar de RJ-bundel. 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.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B5.3

Presentatie onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Voorheen

Zolang een project nog niet was voltooid, werden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd.

Nieuwe richtlijnen

Projectopbrengsten worden als netto-omzet verantwoord. Het is niet langer toegestaan projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten te presenteren.

De RJ verwacht dat hierdoor een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten als netto-omzet en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve wordt benadrukt dat de post ‘Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk’ zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten in opdracht van derden zoals weergegeven in RJk B5.3. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van RJk B4.1.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJk B5.3

Presentatie onderhanden projecten in de balans

Voorheen

De mogelijkheid bestond om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren als alternatief voor de presentatie per onderhanden project.

Nieuwe richtlijnen

Indien het saldo van een onderhanden project:

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

De voorheen toegestane alternatieve presentatiewijze acht de RJ niet langer aanvaardbaar, omdat deze onvoldoende inzicht geeft in de balansposities. Voorts is deze presentatiewijze niet in lijn met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten.

Overige wijzigingen

Update RJ: Verslagjaar 2022

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 160

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Gebeurtenissen na balansdatum

Vervallen continuïteitsveronderstelling

Reeds was bepaald dat gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum, niet in de jaarrekening worden verwerkt, tenzij de continuïteitsveronderstelling vervalt en voor de jaarrekening de liquidatiegrondslagen van toepassing worden.

Verduidelijkt is dat de jaarrekening in dat geval wordt aangepast ongeacht of de ontwikkelingen na balansdatum bekend zijn geworden in de periode tot aan het opmaken van de jaarrekening of in de periode tussen het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 213

Vastgoed voor eigen gebruik versus vastgoedbeleggingen (1)

Classificatie vastgoed verhuurd binnen een groep

In geval een rechtspersoon vastgoed in eigendom heeft en dit ter beschikking stelt aan en gebruikt wordt door de moedermaatschappij of een andere groepsmaatschappij is het vastgoed geen vastgoedbelegging in de geconsolideerde jaarrekening die beide rechtspersonen omvat, omdat het vastgoed bezien vanuit het perspectief van de groep als geheel voor eigen gebruik is bestemd.

Daarbij was bepaald dat het vastgoed in de enkelvoudige jaarrekening van de rechtspersoon werd aangemerkt als vastgoedbelegging.

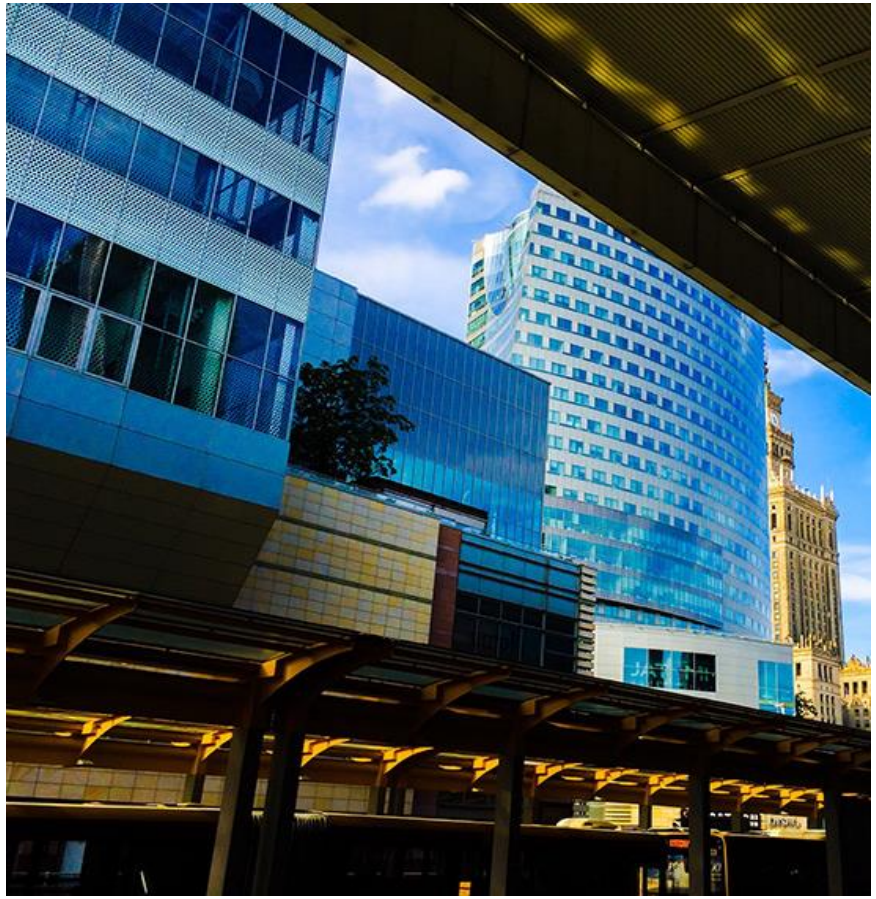
Toegevoegd is dat bij toepassing van de vermogensmutatiemethode het vastgoed gehouden door de dochtermaatschappij wordt geclassificeerd als vastgoed voor eigen gebruik in overeenstemming met de classificatie in de geconsolideerde jaarrekening.

Door deze wijze van waardering zullen geen verschillen ontstaan tussen het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening en het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 213

Vastgoed voor eigen gebruik versus vastgoedbeleggingen (2)



Classificatie vastgoed verhuurd binnen een groep

Daarnaast werd niet specifiek ingegaan op de situatie waarbij het betreffende vastgoed wordt gehouden door de moedermaatschappij en dit vastgoed ter beschikking wordt gesteld aan een geconsolideerde deelneming voor eigen gebruik.

Toegevoegd is dat dan in de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij het vastgoed eveneens wordt geclassificeerd als vastgoed voor eigen gebruik.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 272

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Belastingen naar de winst

Presentatie latente belastingen in de balans

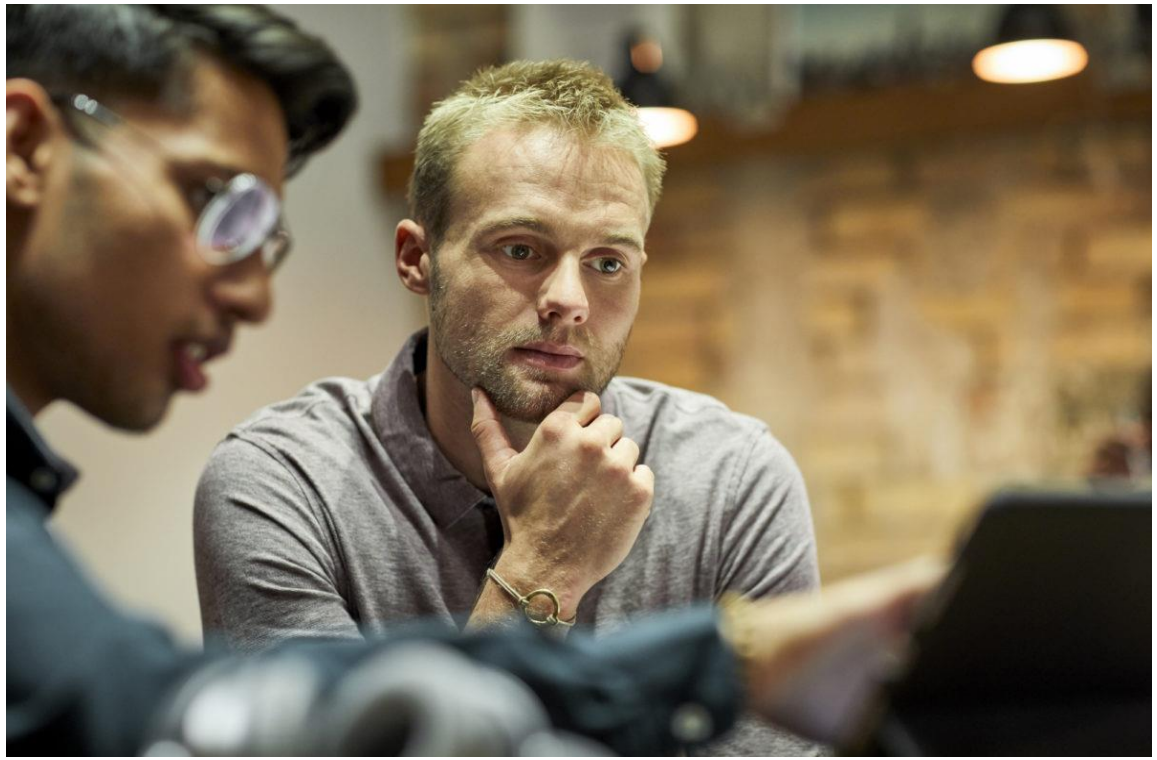
In RJ 272.607 is nader verduidelijkt dat voor het salderen van latenties simultane afwikkeling geen vereiste is. Een rechtspersoon saldeert bij ieder tijdelijk verschil een latente belastingvordering met een latente belastingverplichting indien de rechtspersoon een in rechte afdwingbaar recht heeft om de over een verslagjaar te vorderen belasting te verrekenen met de over dat verslagjaar verschuldigde belasting en indien zij betrekking hebben op winstbelastingen die door dezelfde fiscale autoriteit worden geheven op dezelfde belastbare rechtspersoon of dezelfde fiscale eenheid.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 252

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Verlieslatende contracten



Waardering verlieslatende contracten

Voor verlieslatende contracten is verduidelijkt welke kosten relevant zijn voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. Opgenomen is dat deze kosten bestaan uit de incrementele kosten en een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract (bijvoorbeeld een toerekening van de afschrijvingskosten van een materieel vast actief dat onder andere voor de uitvoering van het contract wordt gebruikt).

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 292

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Tegemoetkomingen door verhuurders aan huurders (1)

Afwijkende richtlijnen tijdens coronacrisis

Vanwege de ongunstige economische ontwikkelingen als gevolg van de coronacrisis komt het voor dat verhuurders een tegemoetkoming doen aan huurders door huurbedragen tijdelijk te verlagen of uitstel van betaling te verlenen. In 2020 kwam reeds de vraag op hoe deze tijdelijke tegemoetkomingen in de jaarrekening moeten worden verwerkt.

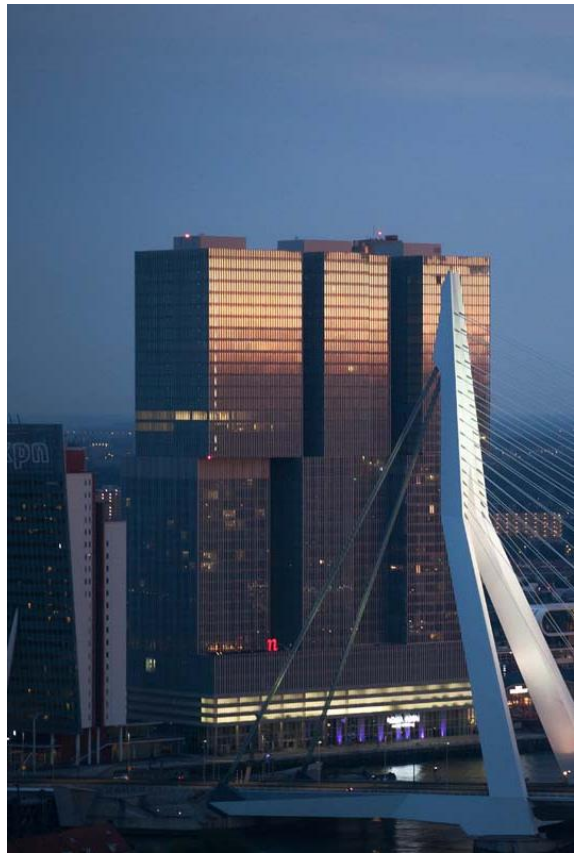
Er waren reeds nieuwe alinea's gepubliceerd met alternatieve toegestane verwerkingswijzen voor leasebetalingen (oorspronkelijk) verschuldigd tot en met 30 juni 2021. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft bepaald dat deze nieuwe alinea's van toepassing zijn op tegemoetkomingen op grond van de coronacrisis met betrekking tot leasebetalingen (oorspronkelijk) verschuldigd tot en met 30 juni 2022.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 292

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Tegemoetkomingen door verhuurders aan huurders (2)



Lessees: operationele leases

Kortstondige vermindering of vrijstelling van betaling van reeds lopende leasecontracten als gevolg van de impact van Covid-19 mogen in afwijking van de lineaire toerekening over de leaseperiode worden toegerekend aan de periode waarop de vermindering of vrijstelling betrekking heeft.

Deze mogelijkheid geldt niet daar waar slechts uitstel van betaling wordt verleend.

Lessees: financiële leases

Indien leasebetalingen van reeds lopende leasecontracten als gevolg van de impact van Covid-19 gedurende een beperkte periode verminderd worden, vrijstelling van betaling plaatsvindt, of worden uitgesteld, dient de netto-leaseverplichting te worden verlaagd met de contante waarde van de wijziging van de betalingen, gebaseerd op de oorspronkelijke periodieke rentevoet.

Deze verlaging dient als bate in de winst-en-verliesrekening te worden verwerkt.

De rechtspersoon heeft de keuze om deze bate volledig te verwerken op het moment van de contractwijziging, of de bate toe te rekenen aan de periode waarop de verlaging betrekking heeft.

Update RJ: Verslagjaar 2022

RJ 292

Ook gewijzigd in RJk-bundel

Tegemoetkomingen door verhuurders aan huurders (2)

Lessors: operationele leases

Kortstondige vermindering of vrijstelling van betaling van reeds lopende leasecontracten als gevolg van de impact van Covid-19 mogen in afwijking van de tijdsevenredige toerekening over de leaseperiode worden toegerekend aan de periode waarop de vermindering of vrijstelling betrekking heeft.

Deze mogelijkheid geldt niet daar waar slechts uitstel van betaling wordt verleend.

Lessors: financiële leases

Indien leasebetalingen van reeds lopende leasecontracten als gevolg van de impact van Covid-19 verlaagd worden, of worden uitgesteld, dient de vordering te worden verlaagd met de contante waarde van de wijziging van de betalingen, gebaseerd op de oorspronkelijke periodieke rentevoet.

Deze verlaging dient als last direct in de winst-en-verliesrekening te worden verwerkt.

Mazars

Watermanweg 80

P.O. Box 23123

3001 KC Rotterdam

The Netherlands

Mazars is een internationale, geïntegreerde accountants-, tax en adviesorganisatie. Wij nemen verantwoordelijkheid voor het vormgeven van een duurzame sector en willen bijdragen aan het creëren van een economische basis voor een eerlijke en welvarende wereld. Mazars opereert als een wereldwijde partnership met een geïntegreerd team van professionals op het gebied van audit, accountancy, tax en consultancy.