

Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving



Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft recentelijk de editie 2022 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen gepubliceerd. De in deze editie aangepaste Richtlijnen zijn van toepassing op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023 (hierna: boekjaar 2023), tenzij anders is aangegeven.



In deze factsheet treft u een overzicht aan van de belangrijkste gewijzigde bepalingen. Wij gaan hierbij niet in op aanpassingen met betrekking tot bijzondere bedrijfstakken. Volledigheidshalve begint deze factsheet met een samenvatting van de belangrijkste wijzigingen in de Richtlijnen die voor het eerst van toepassing zijn op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2022 (hierna: boekjaar 2022).

We sluiten de factsheet af met een overzicht van de belangrijkste wijzigingen voor kleine rechtspersonen zoals opgenomen in de Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen, die tegelijkertijd met de Richtlijnen voor grote en middelgrote rechtspersonen zijn gepubliceerd.

Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2022

Gebeurtenissen na balansdatum

In Richtlijn 160 'Gebeurtenissen na balansdatum' is beschreven dat gebeurtenissen die blijken na balansdatum en die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum niet in de jaarrekening worden verwerkt, tenzij deze een grote betekenis voor de rechtspersoon hebben omdat de continuïteitsveronderstelling vervalt. In Richtlijn 160.206 is verduidelijkt dat het zowel gebeurtenissen betreft die bekend zijn geworden in de periode tussen de balansdatum tot aan het opmaken van de jaarrekening (periode a) als in de periode tussen het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening (periode b).

Materiële vaste activa

Het kan voorkomen dat reeds opbrengsten uit de verkoop van geproduceerd materiaal (zoals de verkoop van tijdens de testfase geproduceerde monsters) worden gerealiseerd, terwijl het materieel vast actief nog niet op zijn plaats en in de staat is gebracht voor het beoogde gebruik. Voorheen dienden deze opbrengsten en de bijbehorende kosten in mindering te worden gebracht op de kostprijs van het actief.

Echter, een door de IASB doorgevoerde wijziging in IAS 16 schrijft voor om dergelijke opbrengsten en de bijbehorende kosten in de winst-en-verliesrekening te verwerken. In navolging van deze wijziging heeft de RJ besloten om Richtlijn 212.303 aan te passen en deze verwerkingsmethode, als alternatieve verwerkingsmethode, mogelijk te maken. Dit betekent dat een rechtspersoon kan kiezen (stelselkeuze) om de opbrengsten uit de verkoop en de bijbehorende kosten van geproduceerd materiaal:

- per saldo in mindering te brengen op de kostprijs van het actief;
- te verwerken in de winst-en-verliesrekening (alternatieve verwerkingswijze).

Indien de alternatieve verwerkingsmethode wordt toegepast dient in de toelichting de opbrengsten en de bijbehorende kosten van geproduceerd materiaal, alsmede de posten in de winst-en-verliesrekening waarin deze bedragen zijn opgenomen, te worden vermeld (Richtlijn 212.703 sub g).



Een stelselwijziging bij de overgang naar deze alternatieve verwerkingsmethode wordt in afwijking van Richtlijn 140 'Stelselwijzigingen' retrospectief verwerkt vanaf het voorgaande boekjaar, voor die activa die op of na aanvang van het voorgaande boekjaar op hun plaats en in de staat zijn gebracht voor het beoogde gebruik.

Fusies en overnames

Indien een transactie moet worden aangemerkt als een samensmelting van belangen, dient de zogenoemde 'pooling of interests'-methode te worden toegepast. Bij toepassing van de 'pooling of interests'-methode moeten de activa en passiva van de betrokken partijen alsmede de baten en lasten over het boekjaar waarin de samensmelting plaatsvindt in de jaarrekening van de gevoegde partijen worden opgenomen als ware de voeging al vanaf het begin van het boekjaar een feit. Dit geldt ook voor de vergelijkende cijfers. Daarbij dient te worden gedaan alsof de combinatie reeds in de eerdere jaren waarover vergelijkende cijfers zijn toegevoegd, ook bestond.

In Richtlijn 216.409 van Richtlijn 216 'Fusies en overname' is verduidelijkt dat bij toepassing van de 'pooling of interest'-methode informatie moet worden verstrekt over het boekjaar waarin de voeging wordt gerealiseerd. Dit betreft de bedragen van de activa en passiva behorend tot elk van de gevoegde partijen aan het begin van het boekjaar, alsmede resultaten van elk van deze partijen over het voorafgaande (vergelijkend) boekjaar. Daarbij wordt aanbevolen om ook de bedragen van de activa en passiva te vermelden op de fusiedatum, evenals de resultaten over de periode tussen het begin van het boekjaar en de fusiedatum.

Onderhanden projecten

In Richtlijn 221 'Onderhanden projecten' was vermeld dat in de projectkosten een redelijk deel van de indirecte of algemene kosten (zogenaamde 'AK') kan worden opgenomen indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten, waarbij deze kosten veelal via een opslag worden toegerekend aan individuele projecten (Richtlijn 221.206).

De RJ is van mening dat slechts als projectkosten mogen worden verwerkt de direct op een project betrekking hebbende kosten, de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project en andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden doorberekend. De huidige Richtlijn 221.210 biedt voldoende ruimte om indirecte kosten met betrekking tot projectactiviteiten te verwerken als projectkosten. Om die reden heeft de RJ de in de vorige alinea genoemde passage uit Richtlijn 221.206 laten vervallen.

Verlieslatende contracten

De bepalingen voor verlieslatende contracten zijn aangepast en consistent gemaakt voor alle relevante soorten contracten, inclusief contracten inzake onderhanden projecten en andere contracten met afnemers. Daarbij is tevens verduidelijkt welke kosten moeten worden betrokken in de waardering van een voorziening voor verlieslatende contracten. Een contract is verlieslatend als de onvermijdbare kosten hoger zijn dan de verwachte economische voordelen. De onvermijdbare kosten zijn de laagste van (1) de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen en (2) de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen.

In Richtlijn 252.405 van Richtlijn 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' is opgenomen dat de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract bestaan uit:

- a) de incrementele kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van het contract (zoals directe arbeids- en materiaalkosten); en
- b) een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract (zoals afschrijvingskosten van een machine die (deels) gebruikt wordt bij de uitvoering van het contract).

Deze nieuwe bepaling in Richtlijn 252.405 is ook van toepassing op het bepalen van de omvang van de voorziening voor een verlieslatend onderhanden project (Richtlijn 221.323 van Richtlijn 221 'Onderhanden projecten').

Daarnaast is aangegeven dat projectkosten, zoals beschreven in Richtlijn 221.206, als invulling gelden van de kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract. De RJ benadrukt hierbij dat de bepaling van projectkosten volgens Richtlijn 221 en de bepaling van de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen volgens Richtlijn 252 tot dezelfde uitkomst leiden, ondanks verschillende bewoordingen in beide Richtlijnen.

Opbrengstverantwoording

In de praktijk was behoefte aan nadere guidance over de manier waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen. De RJ heeft in de analyse hoe het beste aan deze behoefte tegemoet kon worden gekomen IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers' meegenomen. Geconcludeerd is dat het volledig overnemen van de bepalingen van IFRS 15 in de Richtlijnen niet wenselijk is vanwege de doelgroep van de Richtlijnen in combinatie met de daarmee samenhangende implementatiekosten. Derhalve heeft de RJ besloten om de bestaande Richtlijnen zoveel als mogelijk in stand te houden en via specifieke wijzigingen en aanvullingen (nadere uitleg en voorbeelden) de Richtlijnen inzake opbrengstverantwoording te verbeteren. Deze benadering maakt het inzichtelijk wat de precieze wijzigingen zijn ten opzichte van de huidige Richtlijnen. Daarnaast benadrukt de RJ 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 heeft twee herziene Richtlijnen gepubliceerd, te weten Richtlijn 221 'Onderhanden projecten' en Richtlijn 270 'De winst-en-verliesrekening'. De wijzigingen hebben betrekking op onder meer het identificeren van de in een overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen, het verwerken van variabele vergoedingen, het toerekenen van de in een overeenkomst opgenomen transactieprijs aan de in de overeenkomst opgenomen prestatieverplichtingen, de verantwoording van opbrengsten uit licenties, en de presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening en in de balans.



De RJ heeft overgangsbepalingen opgenomen om de implementatie van de wijzigingen die mogelijk voortkomen uit de aangepaste Richtlijnen te vereenvoudigen. Het is toegestaan dat de wijzigingen die toezien op verwerking van opbrengsten alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na de ingangsdatum (prospectief). Dit betekent dat de andere overeenkomsten dan nog moeten blijven worden verwerkt onder de oude Richtlijnen.

Voor de volledigheid wordt vermeld dat de mogelijkheid om IFRS 15 integraal toe te passen (Richtlijn 221.102a en Richtlijn 270.101a) onveranderd blijft in de herziene Richtlijnen.

Verwezen wordt naar de KPMG-publicatie 'Verslaggeving van opbrengsten'¹, waarbij in meer detail wordt ingegaan op de wijzigingen (gepubliceerd in mei 2021).

De winst-en-verliesrekening

Bij toepassing van de categoriale indeling van de winst-en-verliesrekening worden de afschrijvingen en de lonen en salarissen als afzonderlijke posten opgenomen. Onder deze posten worden de bruto periodekosten verantwoord, dus zonder rekening te houden met eventueel geactiveerde kosten. Deze geactiveerde kosten worden opgenomen onder de post 'Geactiveerde productie voor het eigen bedrijf' (onderdeel van de bedrijfsopbrengsten). In Richtlijn 270.504 van Richtlijn 270 'De winst-en-verliesrekening' is opgenomen dat indien de functionele indeling wordt gehanteerd in de toelichting ook onder meer de totaalbedragen van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte afschrijvingen en lonen en salarissen moeten worden vermeld. Verduidelijkt is dat dit ook de 'bruto' periodekosten betreffen (dus ongeacht of deze kosten deels zijn geactiveerd).

Overheidssubsidies en andere vormen van Overheidssteun

De RJ heeft in Richtlijn 274 'Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun' bepalingen opgenomen voor de presentatie van exploitatiesubsidies in de winst-en-verliesrekening.

Exploitatiesubsidies worden in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd:

- a) als een opbrengst (onder een algemene post zoals 'overige bedrijfsopbrengsten', of als een afzonderlijke post); of
- b) in mindering op de kosten waarop de subsidie betrekking heeft.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide bovengenoemde wijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger om inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze tweede presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten. Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

Bestuursverslag

De RJ heeft Richtlijn 400 'Bestuursverslag' beleidsneutraal geherstructureerd om de leesbaarheid en toegankelijkheid te vergroten. De bepalingen voor het bestuursverslag komen voort uit een veelheid aan wet- en regelgeving, waarbij het toepassingsgebied van deze bepalingen verschilt. Via een stapelstructuur wordt de gebruiker beter in staat gesteld om te identificeren welke bepalingen op een specifieke onderneming van toepassing zijn. Eerst zijn de bepalingen opgenomen die gelden van alle middelgrote en grote rechtspersonen, en vervolgens de additionele bepalingen voor respectievelijk grote rechtspersonen, (bepaalde) organisatie van openbaar belang en beursgenoteerde ondernemingen. Inhoudelijk zijn de bepalingen ongewijzigd gebleven.

¹ Verslaggeving van opbrengsten (assets.kpmg)

Diversiteit

In september 2021 is het wetsvoorstel aangenomen tot wijziging van Boek 2 BW in verband met het verbeteren van de man/vrouw-verhouding in besturen, raden van commissarissen en andere leidinggevende functies van grote NV's en grote BV's. In april 2022 is dit verankerd in het Besluit inhoud bestuursverslag. De wettelijke bepalingen zijn van toepassing op bestuursverslagen die betrekking hebben op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Grote NV's en grote BV's (dochterondernemingen van grote NV's en grote BV's uitgezonderd) moeten streven naar een evenwichtigere man/vrouw-verhouding in het bestuur, de raad van commissarissen en nader door de vennootschap te bepalen categorieën werknemers in leidinggevende functies. Hiertoe dienen deze vennootschappen passende en ambitieuze doelen vast te stellen in de vorm van streefcijfers. Deze vennootschappen moeten gaan rapporteren over:

- het aantal mannen en vrouwen per balansdatum dat deel uitmaakt van het bestuur, de raad van commissarissen en de nader bepaalde categorieën werknemers in leidinggevende functies;
- de gestelde doelen;
- de plannen om die doelen te bereiken; en
- als één of meer doelen niet zijn bereikt, de redenen daarvoor.

De rapportage vindt plaats in het bestuursverslag en, binnen 10 maanden na balansdatum, aan de Sociaal-Economische Raad (SER).

Daarnaast wordt voor vennootschappen met beurs-genoteerde (certificaten van) aandelen een quotum van ten minste 1/3 mannen en 1/3 vrouwen in de raad van commissarissen ingevoerd. Zolang dit quotum niet is behaald, gelden er beperkingen voor benoemingen van nieuwe commissarissen die de man/vrouw-verhouding niet verbeteren.

Dit is opgenomen in de nieuwe Richtlijnen 400.2020 tot en met 400.2023 van Richtlijn 400 'Bestuursverslag'.

Combinatie 3²

In de Richtlijnen is de toepassing van combinatie 3 in de enkelvoudige jaarrekening verduidelijkt. Met deze nieuwe bepalingen beoogt de RJ de toepassing van combinatie 3 meer conceptueel uit te werken. Bij combinatie 3 wordt de geconsolideerde jaarrekening opgesteld op basis van EU-IFRS en de enkelvoudige

jaarrekening op basis van BW 2 Titel 9, maar met gebruik van de optie om de waarderingsgrondslagen te hanteren die in de geconsolideerde jaarrekening zijn toegepast.

Het algemene principe dat het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening onder combinatie 3 in beginsel gelijk is aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening is verduidelijkt. Het uitgangspunt hierbij is dat bij de waardering van een geconsolideerde deelneming in de enkelvoudige jaarrekening volgens de vermogensmutatiemethode de deelneming wordt beschouwd als een samenstel van activa en passiva en niet als een ondeelbaar actief. Hieruit vloeit voort dat transacties en/of balansposities tussen de moedermaatschappij en haar geconsolideerde deelneming, waarbij sprake is van een 100%-belang, niet leiden tot verschillen tussen het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening en het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij. Voorbeelden hiervan zijn:

- te verwachte kredietverliezen ('expected credit losses') zoals voorgeschreven in IFRS 9 op leningen en vorderingen op de geconsolideerde deelneming; de eliminatie hiervan kan worden verwerkt in de boekwaarde van de geconsolideerde deelneming, als overlopende post of, om praktische redenen, in de boekwaarde van de verstrekte lening; en
- derivaten die zijn afgesloten door de moedermaatschappij, waarbij het afgedekte risico zich bij de geconsolideerde deelneming bevindt en in de geconsolideerde jaarrekening hedge-accounting wordt toegepast; ook in de enkelvoudige jaarrekening wordt dan hedge-accounting toegepast.

Overigens betekent dit niet dat er onder combinatie 3 geen verschillen kunnen bestaan tussen het eigen vermogen en het resultaat volgens de geconsolideerde jaarrekening en volgens de enkelvoudige jaarrekening. Voorbeelden van mogelijke verschillen zijn transacties en/of balansposities tussen de moedermaatschappij en haar geconsolideerde deelneming waarbij geen sprake is van een 100%-belang, of als sprake is van een geconsolideerde deelneming met een negatief eigen vermogen. De aard van dergelijke verschillen onder combinatie 3 is niet anders dan onder combinatie 1 (geconsolideerde en enkelvoudige jaarrekening worden beide opgesteld op basis van BW2 Titel 9).

² Deze verduidelijkingen zijn ingegaan voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2021.

Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2023

Materiële vaste activa

Algemeen

De RJ heeft in Richtlijn 212 'Materiële vaste activa' diverse aanpassingen gemaakt met als doel de Richtlijn te verduidelijken en een consistente toepassing te ondersteunen. De Richtlijn is verduidelijkt met betrekking tot:

- het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan;
- het onderscheid tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud; en
- de waardering van de onderhouds- en de herstelvoorziening.

Daar waar de verduidelijkingen aanleiding geven tot aanpassingen in de verwerking en/of waardering van de materiële vaste activa, heeft de RJ een overgangsbepaling toegevoegd om deze overgang soepel te laten verlopen.

Het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan

Bij de aanschaf van een actief wordt een actief onderscheiden in belangrijke bestanddelen. Het gaat om bestanddelen die een kortere gebruiksduur hebben dan de gebruiksduur van het totale actief. Een bestanddeel wordt aangemerkt als belangrijk indien de kostprijs van dat bestanddeel belangrijk is in relatie tot de kostprijs van het totale materieel vast actief (Richtlijn 212.418). Deze bestanddelen worden over hun eigen gebruiksduur afgeschreven. Dit wordt ook wel aangeduid met de term 'componentenbenadering' (Richtlijn 212.420).

Ook een rechtspersoon die groot onderhoud verwerkt via de onderhoudsvoorziening moet belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief onderscheiden en afzonderlijk activeren en afschrijven.

Als een belangrijk bestanddeel wordt vervangen is sprake van een vervangingsinvestering. Deze verwerking vindt ook plaats indien de uitgaven initieel niet als belangrijk bestanddeel zijn aangemerkt,

bijvoorbeeld omdat werd ingeschat dat de gebruiksduur van de bestanddelen gelijk zou zijn aan die van het totale actief. De uitgaven van de vervangingsinvestering worden opnieuw als bestanddeel geactiveerd en afgeschreven over de gebruiksduur (Richtlijn 212.206). Het kan zijn dat op dat moment nog een boekwaarde van het vervangen bestanddeel resteert. Die boekwaarde wordt dan, als desinvestering, direct ten laste van het resultaat verwerkt (Richtlijn 212.508).

Het onderscheid tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud

Het onderscheid tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud is van belang omdat de verwerkingswijzen van elkaar kunnen verschillen. Vervangingsinvesteringen moeten worden geactiveerd en afgeschreven, terwijl groot onderhoud ofwel mag worden geactiveerd en afgeschreven ofwel mag worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening. Vervangingsinvesteringen zijn géén kosten van groot onderhoud en kunnen daarom ook niet via de onderhoudsvoorziening worden verwerkt.

Gezien het belang van de term 'kosten van groot onderhoud' heeft de RJ een definitie opgenomen in Richtlijn 212.445. Kosten van groot onderhoud kunnen worden gedefinieerd als: *kosten voortvloeiend uit (periodieke) werkzaamheden na een langere gebruikperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, en die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.*

De RJ benadrukt dat in de praktijk allerlei tussenvormen kunnen voorkomen. Voor het aanmerken van kosten als vervanging van een belangrijk bestanddeel dan wel groot onderhoud kan in sommige gevallen een hogere mate van oordeelsvorming noodzakelijk zijn. De oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. Een eenmaal gekozen classificatie dient consistent te worden toegepast.

Samenvattend kan dit als volgt worden weergegeven:



Overgangsbepaling

Indien een rechtspersoon als gevolg van de verduidelijkingen overgaat naar een andere verwerkingswijze van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief, vervangingsinvesteringen of kosten van groot onderhoud (Richtlijnen 212.206, 212.418, 212.445 en 212.508), dan wordt deze aanpassing verwerkt als een stelselwijziging. De RJ heeft hiervoor een overgangsbepaling opgenomen. De rechtspersoon mag naar keuze de stelselwijziging volledig retrospectief, retrospectief vanaf het voorgaande boekjaar of prospectief vanaf het huidige boekjaar verwerken.

Indien de verduidelijkingen van invloed zijn op de hoogte van de onderhoudsvoorziening, dan wordt deze aanpassing verwerkt in het eigen vermogen in het jaar van de stelselwijziging. Dit betekent, dat de vergelijkende cijfers eveneens worden herrekend (Richtlijnen 140.211 en RJ 140.212). Het deel van het cumulatieve effect van de stelselwijziging dat betrekking heeft op perioden voorafgaande aan het vergelijkende boekjaar wordt niet gepresenteerd als een deel van het resultaat van het vergelijkende boekjaar, maar als een rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen aan het begin van het vergelijkende boekjaar. Indien sprake is van meerjarenoverzichten moeten de bedragen uit alle gepresenteerde voorgaande jaren worden herrekend.

De waardering van de onderhouds- en herstelvoorziening

In Richtlijnen 212.443 en 212.451 is toegevoegd dat wanneer de kosten groot onderhoud en/of kosten van herstel via de opbouw van een voorziening worden verantwoord, de waardering van de voorziening gewoonlijk plaatsvindt tegen nominale waarde.

Door het opbouwen van een onderhouds- en herstelvoorziening heeft deze voorziening het karakter van een egalisatievoorziening, waarmee waardering tegen nominale waarde voor de hand ligt.

Daarnaast is in Richtlijn 212.451 verduidelijkt dat de opbouw van een onderhoudsvoorziening plaatsvindt op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud zit. Verduidelijkt is dat de opbouw van de voorziening per onderhoudscomponent plaatsvindt. Het principe is dat op het moment dat het groot onderhoud plaatsvindt, het volledige bedrag van het groot onderhoud voor die onderhoudscomponent is opgebouwd. Indien de werkelijke kosten van het groot onderhoud hoger of lager zijn, wordt het verschil in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Voorzieningen

Een nieuwe Richtlijn is toegevoegd aan Richtlijn 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' inzake de waardering van voorzieningen tegen contante waarde, en dan specifiek inzake de schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet.

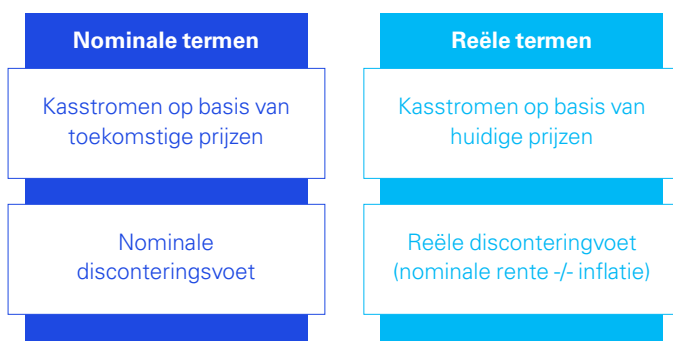
In de nieuwe Richtlijn 252.307 is opgenomen dat bij waardering tegen de contante waarde de schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet op consistente wijze de veronderstellingen weergeven omtrent prijsstijgingen als gevolg van inflatie. Schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet worden derhalve beide in nominale termen of beide in reële termen uitgedrukt. Waardering tegen contante waarde moet plaatsvinden tegen een disconteringsvoet vóór belastingen die zowel de actuele marktrente als de specifieke risico's met betrekking tot de verplichting weerspiegelt. De meest geëigende invulling van de actuele marktrente volgens de RJ is marktrente van hoogwaardige ondernemingsobligaties.

Er zijn twee methodes om de contante waarde te bepalen:

- De kasstromen worden gebaseerd op toekomstige prijzen, waarbij de nominale disconteringsvoet wordt gehanteerd; of
- De kasstromen worden gebaseerd op huidige prijzen, waarbij de reële disconteringsvoet wordt gehanteerd.

In de nominale disconteringsvoet is de inflatie reeds begrepen aangezien beleggers rekening houden met de verwachte inflatie. De reële disconteringsvoet is lager dan de nominale disconteringsvoet (tenzij sprake is van negatieve inflatie) doordat de inflatie uit de nominale disconteringsvoet moet worden gehaald om tot de reële disconteringsvoet te komen.

Bij beide genoemde methoden is de contante waarde van de voorziening gelijk.



Voorbeeld

Het management van Entiteit A schat het bedrag van de voorziening voor een uitstroom van kasmiddelen in op 1.000 (geschat tegen huidige prijzen), te betalen aan het einde van jaar drie. De nominale disconteringsvoet bedraagt 10% en de inflatie wordt geraamd op 8% per jaar.

Berekening van de voorziening op basis van de nominale disconteringsvoet

Bij de benadering op basis van de nominale disconteringsvoet weerspiegelt de verwachte uitstroom van kasmiddelen de toekomstige prijzen. In de veronderstelling dat de prijzen stijgen met de inflatie, bedraagt de uitgaande kasstroom 1.260 ($1.000 \times 1,08^3$). De contante waarde van 1.260, verdisconteerd tegen 10%, is 946 op $t=0$.

Berekening van de voorziening op basis van de reële disconteringsvoet

Bij de benadering op basis van de reële disconteringsvoet wordt de voorziening berekend op basis van de verwachte uitgaande kasstroom van 1.000 in huidige prijzen, verdisconteerd tegen een reële disconteringsvoet van 1,85% (uitgaande van de fisher formule: $(1,1/1,08)-1 \times 100\%$).

De contante waarde van 1.000 te betalen over drie jaar, verdisconteerd tegen 1,85%, is 946 op $t=0$ (hetzelfde bedrag als het bedrag berekend met toekomstige prijzen verdisconteerd tegen het nominale percentage hierboven).

De winst-en-verliesrekening

Presentatie van Belastingen personenauto's en motorrijwielen (bpm)

Voor importeurs van auto's en motorrijwielen, dealers en andere autobedrijven bestond in Richtlijn 270.201a van Richtlijn 270 'De winst-en-verliesrekening' de keuze om de Belasting personenauto's en motorrijwielen (bpm) van auto's die voor de eerste keer in Nederland op kenteken zijn gesteld al dan niet te presenteren als netto-omzet.

De RJ heeft deze keuzemogelijkheid geëvalueerd aan de hand van de algemene bepalingen inzake de netto-omzet. Onder de netto-omzet wordt verstaan de opbrengst uit levering van goederen en diensten uit het bedrijf van de rechtspersoon onder aftrek van kortingen en dergelijke en van over de omzet geheven belastingen. Daarnaast dienen bedragen die de rechtspersoon voor derden ontvangt (als agent) niet als opbrengsten verwerkt te worden.

Op grond van deze algemene bepalingen heeft de RJ besloten om de huidige keuzemogelijkheid ten aanzien van de presentatie van de bpm te laten vervallen. De rechtspersoon ontvangt de bpm als agent namens de overheid. Dat betekent dat de bpm niet langer als onderdeel van de netto-omzet mag worden gepresenteerd.

Als gevolg hiervan is ook in Richtlijn 220.303 van Richtlijn 220 'Voorraden' een aanpassing gemaakt. De bpm van auto's die voor de eerste keer in Nederland op kenteken zijn gesteld maakt geen onderdeel meer uit van de kostprijs van de voorraad.

Vrijstelling toelichtingsbepalingen middelgrote rechtspersonen

In Richtlijn 270.601 zijn de toelichtingsvereisten met betrekking tot de opbrengsten uiteengezet.

In de toelichting dient te worden uiteengezet:

- 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 opbrengstencategorie 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.

Onder meer moet het bedrag per belangrijke opbrengstencategorie worden vermeld. Middelgrote rechtspersonen mogen echter posten in de winst-en-verliesrekening samentrekken tot de post 'bruto-bedrijfsresultaat' op grond van artikel 2:397 lid 3 BW, waardoor de post netto-omzet niet afzonderlijk wordt getoond. Voor middelgrote rechtspersonen die hiervan gebruikmaken, is het daarom toegestaan om de toelichting van elke belangrijke opbrengstencategorie niet in bedragen maar in percentages van de totale opbrengsten te vermelden. Verder zijn middelgrote rechtspersonen vrijgesteld van het toelichten van het bedrag begrepen in belangrijke categorieën opbrengsten dat betrekking heeft op de ruil van goederen of diensten.



Financiële instrumenten

De RJ heeft ontwerp-Richtlijnen gepubliceerd inzake de toepassing van de effectieve-rentemethode bij waardering van financiële instrumenten tegen de geamortiseerde kostprijs.

Indien een wijziging van de contractuele voorwaarden van een financieel instrument resulteert in een belangrijke verandering van de economische realiteit (zoals bedoeld in Richtlijnen 115.106-112) met betrekking tot dat financiële instrument, wordt de oude lening van de balans verwijderd en wordt de nieuwe lening verwerkt (Richtlijn 290.702). Een eventueel verschil tussen de geamortiseerde kostprijs van de oude lening en de marktwaarde van de nieuwe lening wordt in de winst-en-verliesrekening verwerkt. In nagenoeg alle gevallen worden de transactiekosten direct ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht.

In de Richtlijnen zijn echter nog geen bepalingen opgenomen met betrekking tot het verwerken van een wijziging van de contractuele voorwaarden van een financieel instrument die niet resulteert in een belangrijke verandering van de economische realiteit met betrekking tot dat financiële instrument. De RJ stelt voor om hiervoor bepalingen op te nemen in Richtlijn 290 'Financiële instrumenten' (ontwerp-Richtlijnen 290.523a en 290.523b). Indien de contractuele kasstromen als gevolg hiervan wijzigen, stelt de RJ voor om - in lijn met de praktijk - de volgende twee verwerkingswijzen toe te staan:

- a) het effect van de gewijzigde contractuele kasstromen direct in het resultaat verwerken; of
- b) het effect van de gewijzigde contractuele kasstromen over de resterende verwachte looptijd van het financieel instrument in het resultaat verwerken door het aanpassen van de effectieve-rentevoet.

Naar het oordeel van de RJ geven beide verwerkingswijzen invulling aan de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd voor het geven van een getrouw beeld.

De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten zijn voor boekjaar 2023, waarbij eerdere toepassing is toegestaan.



Overige ontwikkelingen

Duurzaamheidsrapportage

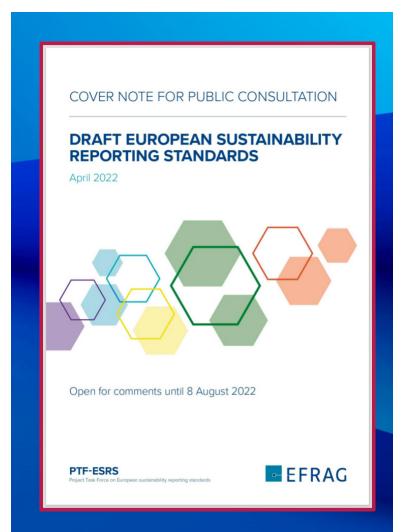
In april 2021 heeft de Europese Commissie een voorstel gepubliceerd van de EU-Richtlijn voor duurzaamheidsrapportage (Corporate Sustainability Reporting Directive/ CSRD)³. De definitieve EU-Richtlijn moet nog worden gepubliceerd (naar verwachting eind 2022), waarna de EU-lidstaten maximaal 18 maanden de tijd zullen krijgen om de Richtlijn te implementeren in hun nationale wetgeving.

De EU-Richtlijn is van toepassing vanaf boekjaar 2024 voor grote OOB's met meer dan 500 werknemers, vanaf boekjaar 2025 voor andere grote rechtspersonen (beursgenoteerd en niet beursgenoteerd) en vanaf boekjaar 2026 voor middelgrote en kleine beursgenoteerde entiteiten.

De Richtlijn duurzaamheidsrapportage bevat bepalingen op het gebied van niet-financiële informatie die moet worden opgenomen in het bestuursverslag. De betreffende informatieverstreking moet zijn gebaseerd op het zogeheten 'dubbele materialiteitsperspectief', wat wil zeggen dat inzicht moet worden gegeven in enerzijds de effecten van de onderneming op duurzaamheidsaspecten (mens en milieu), en anderzijds hoe duurzaamheidsaspecten van invloed zijn op de ontwikkeling, de prestaties en de positie van de onderneming. De Richtlijn zelf beschrijft de hoofdlijnen van de te verstrekken niet-financiële informatie. Daarnaast geeft de Richtlijn de bevoegdheid aan de Europese Commissie om standaarden voor duurzaamheidsrapportage vast te stellen via zogeheten 'gedelegeerde handelingen'. Het opstellen van deze standaarden (European Sustainability Reporting Standards, afgekort ESRS), die een nadere uitwerking vormen van de toelichtingsbepalingen uit de Richtlijn, is belegd bij de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). De uit hoofde van de Richtlijn en de standaarden te verstrekken niet-financiële informatie in het bestuursverslag moet worden onderworpen aan 'assurance met een beperkte mate van zekerheid'. De assurance-opdracht kan worden opgedragen aan een accountant of aan een onafhankelijke verlener van assurancediensten (niet zijnde een accountant). Het voornemen is om na 6 jaar het vereiste niveau van assurance op te voeren naar een 'redelijke mate van zekerheid'.

De standaarden voor duurzaamheidsrapportage moeten voorschrijven dat de te rapporteren informatie begrijpelijk, relevant, representatief, verifieerbaar en vergelijkbaar is, en op een getrouwe wijze wordt weergegeven. De standaarden dienen te specificeren welke informatie ondernemingen moeten verschaffen over ecologische, sociale en governance factoren.

Eind april 2022 heeft EFRAG een eerste serie ontwerp-standaarden uitgegeven voor commentaar, bestaande uit 2 algemene standaarden en 11 thematische standaarden over ecologische, sociale en governance onderwerpen. De commentaarperiode liep tot 8 augustus 2022, waarna EFRAG de standaarden eind 2022 in definitieve vorm zal opmaken en publiceren ter vaststelling door de Europese Commissie in het voorjaar van 2023. In 2023 zal ook een tweede serie ontwerp-standaarden worden gepubliceerd, dit zullen voornamelijk sectorspecifieke standaarden en standaarden voor kleine en middelgrote entiteiten zijn.



³ The new CSRD: What does this mean for you? (assets.kpmg)

EU-taxonomieverordening

OOB's die binnen het toepassingsgebied van de EU-taxonomieverordening vallen (kortweg gezegd: grote OOB's met meer dan 500 werknemers) moeten op grond van de gedelegeerde verordening aanvullende informatie rapporteren in de niet-financiële verklaring binnen het bestuursverslag. Deze toelichtingseisen worden gefaseerd ingevoerd voor niet-financiële ondernemingen en voor financiële ondernemingen.

Uitgangspunt van de EU-taxonomieverordening is dat de binnen het toepassingsgebied vallende ondernemingen in hun niet-financiële verklaring informatie opnemen over hoe en in welke mate de activiteiten van de onderneming verband houden met economische activiteiten die als ecologisch duurzaam kunnen worden aangemerkt. Dit dient te geschieden aan de hand van voorgeschreven kritische prestatie-indicatoren (KPI's) per soort onderneming.

In de nieuwe Richtlijn 400.3015 wordt gewezen op additionele verplichtingen voor de inhoud van de niet-financiële verklaring.

Niet-financiële ondernemingen

Vanaf 1 januari 2022 (de facto boekjaar 2021) moeten de niet-financiële OOB's informatie opnemen inzake (1) het aandeel van voor de taxonomie in aanmerking komende ('eligible') en niet voor de taxonomie in aanmerking komende ('non-eligible') economische activiteiten in de totale omzet, kapitaaluitgaven en operationele uitgaven en (2) kwalitatieve informatie (overeenkomstig bijlage I, afdeling 1.2 van de gedelegeerde verordening).

Vanaf 1 januari 2023 (de facto boekjaar 2022) moeten de niet-financiële OOB's aanvullend informatie opnemen inzake (1) het aandeel van op de taxonomie afgestemde ('aligned') en niet op de taxonomie afgestemde ('non-aligned') economische activiteiten in de totale omzet, kapitaaluitgaven en operationele uitgaven en (2) begeleidende informatie (overeenkomstig bijlage I en II van de gedelegeerde verordening).

Financiële ondernemingen

Vanaf 1 januari 2022 (de facto boekjaar 2021) moeten de financiële OOB's informatie opnemen inzake (1) het aandeel in de totale activa van de blootstellingen aan niet voor de taxonomie in aanmerking komende en aan voor de taxonomie in aanmerking komende economische activiteiten, (2) het aandeel in de totale activa van de blootstellingen aan centrale overheden, centrale banken en supranationale emittenten en aan derivaten, (3) -het aandeel in de totale activa van de blootstellingen aan ondernemingen die niet verplicht zijn niet-financiële informatie te publiceren en (4) - kwalitatieve informatie (overeenkomstig bijlage XI van de gedelegeerde verordening). Voor kredietinstellingen en verzekerings- en herverzekeringsondernemingen zijn nog enkele aanvullende toelichtingen van toepassing.

Vanaf 1 januari 2024 (de facto boekjaar 2023) moeten de financiële OOB's, afhankelijk van het soort onderneming (vermogensbeheerders, kredietinstellingen, beleggingsondernemingen of verzekerings- en herverzekeringsondernemingen), aanvullende informatie rapporteren.



Wijzigingen in de RJk-bundel

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft recentelijk de editie 2022 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (RJk) gepubliceerd. Deze editie is van kracht voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023, tenzij anders is aangegeven.

De belangrijkste gewijzigde bepalingen voortvloeiend uit de editie 2022 voor kleine rechtspersonen zijn:

- Wijzigingen in B2 'Materiële vaste activa' inzake de verduidelijking over belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief, vervangingsinvesteringen en kosten van groot onderhoud zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2023'; en
- Wijzigingen in B13 'Winst-en-verliesrekening' inzake de presentatie van Belastingen personenauto's en motorrijwielen (bpm) zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2023'.

KPMG

Laan van Langerhuize 1
1186 DS AMSTELVEEN
T +31 (0)20 656 78 90
www.kpmg.nl

Tanja van den Vlekkert-Zevenbergen

vandenvlekkert.tanja@kpmg.nl
T +31 (0)10 453 43 72

home.kpmg/socialmedia



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. Wij kunnen echter 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.

© 2022 KPMG Accountants 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.



Ten slotte

Bronvermelding

De informatie in deze factsheet is in belangrijke mate ontleend aan het Ten Geleide bij de edities 2021 en 2022 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en de RJ-Uitingen.

Nadere informatie

Uw KPMG-contactpersoon informeert u graag nader over de informatie zoals opgenomen in deze publicatie en de gevolgen daarvan voor uw onderneming.