

Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving



Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft recentelijk de editie 2024 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen gepubliceerd. De RJ heeft besloten de editie voortaan aan te duiden met het (verslag) jaar waarop deze van toepassing is, waardoor jaareditie 2023 niet verschijnt. De in editie 2024 aangepaste Richtlijnen zijn van toepassing op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024 (hierna: boekjaar 2024), 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 2023 (hierna: boekjaar 2023).

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 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 Richtlijn 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.

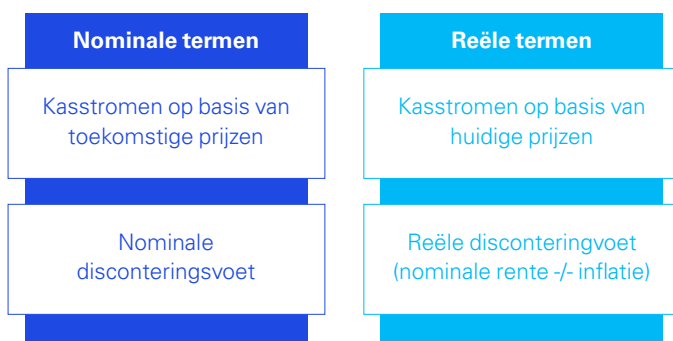
In de nieuwe Richtlijn 252.307 is opgenomen dat bij waardering tegen de contante waarde de schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet op consistente wijze de veronderstellingen weergeven omtrent prijsstijgingen als gevolg van inflatie. Schattingen van toekomstige kasstromen en de 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.

Onder meer moet het bedrag per belangrijke opbrengstencategorie worden vermeld. Middelgrote rechtspersonen mogen echter posten in de winst-en-verliesrekening samentrekken tot de post 'brutobedrijfsresultaat' 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.

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.



Code corporate governance

Op 20 december 2022 heeft de Monitoring Commissie corporate governance code de geactualiseerde Code gepubliceerd. De belangrijkste wijzigingen in de Richtlijnen 400 'Bestuursverslag', 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport' en 405 'Verslag raad van commissarissen' naar aanleiding van de geactualiseerde Code zijn:

- a) een nadere invulling aan duurzame lange termijn waardecreatie (bpb 1.1.4) en cultuur (bpb 2.5.4);
- b) aanvullende toelichtingen in de verklaring inzake corporate governance op het gebied van het beleid inzake diversiteit en inclusie (bpb 2.1.6); en
- c) het geven van een invulling aan het begrip 'beloningsverhoudingen' en op welke wijze deze berekend wordt (bpb 3.4.1, sub iv).

Ad a)

In het bestuursverslag geeft het bestuur een toelichting op zijn visie op duurzame lange termijn waardecreatie en op de strategie ter realisatie daarvan en op welke wijze in het afgelopen boekjaar daaraan is bijgedragen. Daarbij wordt zowel van de korte als lange termijn ontwikkelingen verslag gedaan. Tevens wordt ook verslag gedaan over de ter zake daarvan geformuleerde doelstellingen, welke effecten de producten, diensten en activiteiten van de onderneming hebben gehad op mens en milieu, hoe de belangen van stakeholders daarin zijn meegewogen, welke acties in dat kader zijn genomen en de mate waarin de gestelde doelstellingen zijn behaald (Richtlijn 400.4044).

Het bestuur geeft in het bestuursverslag een toelichting op de cultuur binnen de onderneming, waarbij wordt aangegeven of wijzigingen in de cultuur gewenst zijn. Daarnaast wordt een toelichting opgenomen hoe de cultuur, de onderliggende waarden en gedragingen die binnen de onderneming worden bevorderd, bijdragen aan duurzame lange termijn waardecreatie en, indien gewenst is daar wijzigingen in aan te brengen, welke initiatieven worden ondernomen om deze bijdrage verder te vergroten (Richtlijn 400.4044).

Ad b)

In de corporate governance verklaring wordt het diversiteit en inclusie beleid (hierna: D&I beleid) en de uitvoering daarvan toegelicht, waarbij de volgende informatie wordt opgenomen:

- de doelen van het D&I beleid;
- het plan om de doelen van het D&I beleid te bereiken;
- de resultaten van het D&I beleid in het afgelopen boekjaar en - waar relevant en mogelijk - inzicht in instroom, doorstroom en retentie van werknemers; en
- de samenstelling wat betreft geslacht van het bestuur, de raad van commissarissen, het executive committee (indien aanwezig) en de subtop aan het einde van het afgelopen boekjaar.

Indien één of meer doelen voor de samenstelling van het bestuur, de raad van commissarissen, het executive committee (indien aanwezig) en/of de subtop niet worden bereikt, wordt in de verklaring corporate governance toegelicht wat de redenen hiervoor zijn en welke maatregelen worden genomen om de doelen wel te bereiken en op welk termijn (Richtlijn 400.4046).

Ad c)

De raad van commissarissen legt in een remuneratierapport op een inzichtelijk wijze verantwoording af over de uitvoering van het beloningsbeleid. In de Code is toegevoegd wat onder beloningsverhoudingen wordt verstaan. Dit is de verhouding tussen (i) de totale jaarlijkse beloning van de CEO en (ii) de gemiddelde jaarlijkse beloning van de werknemers van de vennootschap en de groepsmaatschappijen waarvan de vennootschap de financiële gegevens consolideert. In de Code wordt nader gedefinieerd wat onder (i) en (ii) wordt verstaan en op welke wijze de waarde van het op aandelen gebaseerde deel van de beloning wordt bepaald.

Pijler 2-winstbelastingen

In oktober 2021 hebben meer dan 135 jurisdicties, waaronder Nederland, ingestemd met het raamwerk van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) voor de aanpak van de uitdagingen op het gebied van belastingen die voortvloeien uit de digitalisering van de economie. De OESO heeft daartoe de zogeheten 'Pillar Two model rules' ontwikkeld.

De 'Pillar two model rules' zijn bedoeld om ervoor te zorgen dat grote multinationale en binnenlandse groepen met een (geconsolideerde) groepsomzet van meer dan EUR 750 miljoen een minimumtarief van 15% belasting betalen over de inkomsten in de jurisdicties waar zij actief zijn.

De hoofdlijnen van de 'Pillar two model rules' zijn:

- a) Het doel is dat grote multinationale groepen moeten een minimumbedrag aan belasting betalen over inkomsten in iedere jurisdictie waar ze actief zijn.
- b) Daartoe wordt een systeem van aanvullende belastingen toegepast dat ertoe leidt dat het totale bedrag aan winstbelastingen dat moet worden betaald over de winst in iedere jurisdictie ten minste het minimumtarief van 15% bedraagt.
- c) Primair de uiteindelijke moedermaatschappij van een groep is verplicht om de aanvullende belasting te betalen, in het rechtsgebied waar zij gevestigd is, over de winsten van haar dochterondernemingen die minder dan 15% worden belast.

In Nederland is in juni 2023 door het Ministerie van Financiën het wetsvoorstel 'Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)' gepresenteerd.

De nieuwe belastingwetgeving heeft ook gevolgen voor de verantwoording van winstbelastingen in de jaarrekening. De RJ heeft een vooraankondiging gedaan voor nieuwe alinea's in Richtlijn 272 'Belastingen naar winst' met betrekking tot Pijler 2-winstbelastingen. De RJ heeft het voornemen om een vergelijkbare verplichte tijdelijke uitzondering voor de verwerking van latente belastingen als de IASB op te nemen. Daarnaast analyseert de RJ nog welke toelichtingsvereisten opgenomen kunnen worden in de Richtlijnen ten aanzien van deze nieuwe fiscale wetgeving, waarbij rekening zal worden gehouden met de specifieke Nederlandse situatie.



De IASB heeft naar aanleiding van de 'Pillar two model rules' van de OESO de volgende wijzigingen in IAS 12 aangebracht en gepubliceerd:

- a) tijdelijke verplichte uitzondering, zodat geen latente belastingvorderingen en -verplichtingen met betrekking tot winstbelasting als gevolg van 'Pillar two model rules' worden verwerkt of toegelicht; en
- b) specifieke toelichtingsvereisten om inzicht te geven in de exposure van de rechtspersoon als gevolg van de 'Pillar two model rules'.

Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2024

Financiële instrumenten

De RJ heeft nieuwe bepalingen in de Richtlijnen opgenomen inzake de toepassing van de effectieve-rentemethode bij waardering van financiële instrumenten tegen de geamortiseerde kostprijs.

In de Richtlijnen was reeds bepaald dat als een wijziging van de contractuele voorwaarden van een financieel instrument resulteert in een belangrijke verandering van de economische realiteit met betrekking tot dat financiële instrument, de oorspronkelijke lening van de balans wordt verwijderd en de nieuwe lening wordt verwerkt (Richtlijn 290.702). Een eventueel verschil tussen de geamortiseerde kostprijs van de oorspronkelijke 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.

Echter, in de Richtlijnen waren 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 heeft hiervoor bepalingen opgenomen in Richtlijn 290 'Financiële instrumenten' (Richtlijnen 290.523a en 290.523b). Indien de contractuele kasstromen als gevolg hiervan wijzigen zijn de volgende twee verwerkingswijzen toegestaan:

- a) het effect van de gewijzigde contractuele kasstromen direct in het resultaat verwerken;
- 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. Bij de keuze van een verwerkingswijze houdt de rechtspersoon rekening met alle feiten en omstandigheden.

In bijlage 1 van Richtlijn 290 'Financiële instrumenten' en in RJ-Uiting 2022-13 'Alinea's toepassing effectieve-rentemethode bij waardering tegen geamortiseerde kostprijs' is een uitgebreid voorbeeld van de toepassing van de effectieve-rentemethode opgenomen.

Presentatie en classificatie van financiële instrumenten als eigen vermogen of als vreemd vermogen

De RJ heeft de presentatie en classificatie van financiële instrumenten als eigen vermogen of als vreemd vermogen verduidelijkt.

Classificatie in de enkelvoudige jaarrekening

De classificatie van een financieel instrument als eigen vermogen of als vreemd vermogen in de enkelvoudige jaarrekening kan worden gebaseerd op de juridische vorm van het instrument. Verduidelijkt is dat als een financieel instrument op basis van de juridische vorm in de enkelvoudige jaarrekening als eigen vermogen wordt geclassificeerd, terwijl het instrument op basis van de economische realiteit als vreemd vermogen geclassificeerd zou worden, het totaalbedrag van dat instrument als een afzonderlijke post binnen het eigen vermogen moet worden gepresenteerd (Richtlijn 240.207).

Daarnaast is verduidelijkt dat als sprake is van verschillende typen van dergelijke financiële instrumenten afzonderlijke presentatie in het eigen vermogen per type financieel instrument kan plaatsvinden, of dat het totaalbedrag van deze instrumenten als afzonderlijke post in de balans binnen het eigen vermogen wordt gepresenteerd, waarbij in de toelichting een uitsplitsing van het bedrag naar individuele instrumenten wordt opgenomen. In de toelichting wordt verder een specificatie opgenomen van het (totaal)bedrag, onderverdeeld naar de categorieën van het eigen vermogen zoals genoemd in artikel 373 lid 1 BW.

Winstafhankelijke betalingen

Winstafhankelijke betalingen zijn niet-discretionaire betalingen die alleen plaatsvinden als er voldoende winst is gemaakt in enig jaar na uitgifte van het instrument om de betaling (of een gedeelte van de betaling) over dat jaar te verrichten. Instrumenten met uitsluitend winstafhankelijke betalingen mogen naar keuze worden geclassificeerd als eigen vermogen of als vreemd vermogen. Een dergelijk instrument mag naast winstafhankelijke betalingen geen aflossingsverplichting mag hebben. Als er een verplichting is een betaling te doen wanneer er winst gemaakt wordt, maar deze betaling groter is in omvang dan de gemaakte winst, dan is deze betaling niet winstafhankelijk. Het betreffende instrument moet dan worden geclassificeerd als vreemd vermogen. De betaling wordt niet gesplitst in een deel dat wel en een deel dat niet winstafhankelijk is (Richtlijn 290.810).

In Richtlijn 290.805 zijn aanvullende voorbeelden gegeven van deze financiële instrumenten en wordt geïllustreerd onder welke contractuele omstandigheden sprake is van eigen vermogen of van een financiële verplichting.

Een wijziging van de grondslagen als gevolg van Richtlijnen 290.805-810 wordt verwerkt in overeenstemming met Richtlijn 140 'Stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en foutenherstel'. Bij een stelselwijziging als gevolg van de Richtlijnen 290.805-810 behoeven de vergelijkende cijfers niet te worden aangepast (Richtlijn 290.1018).

Geldmiddelen in het kasstroomoverzicht

Equivalenten van liquide middelen

De RJ heeft om de consistentie binnen de Richtlijnen te bevorderen de term 'op korte termijn zeer liquide activa' gewijzigd in de term 'equivalenten van liquide middelen'. Geldmiddelen is gedefinieerd als liquide middelen, direct opeisbare deposito's en equivalenten van liquide middelen. Equivalenten van liquide middelen zijn zeer courante activa die zonder beperkingen en eenvoudig zijn om te zetten in liquide middelen en waarvoor geen belangrijke risico's voor het optreden van waardeveranderingen bestaan (Richtlijn 360.102).

Beleggingen in beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde aandelen maken geen deel uit van geldmiddelen. Deze aandelen voldoen niet aan de definitie van equivalenten van liquide middelen, omdat er belangrijke risico's voor het optreden van waardeveranderingen bestaan.

Debetsaldi op bankrekeningen

Schulden aan de bank kunnen in een kasstroomoverzicht enerzijds aangemerkt worden als onderdeel van de financieringsactiviteiten en anderzijds als onderdeel van de geldmiddelen. In beginsel is een schuld aan de bank in een kasstroomoverzicht onderdeel van de financieringsactiviteiten. De RJ heeft verduidelijkt wanneer een schuld aan de bank onderdeel is van de geldmiddelen (Richtlijn 360.102a). Als gebruik wordt gemaakt van een rekening-courantkrediet dat een integraal onderdeel is van het cashmanagement is het vereist om dergelijke posities op te nemen als onderdeel van de geldmiddelen. Deze rekening-courantposities zijn direct opeisbaar. De posities worden veelal gekenmerkt door het feit dat het rekeningsaldo vaak schommelt tussen positief en negatief. Dit is een indicatie dat een rekening-courantpositie wordt gebruikt voor het normale betalingsverkeer en daarmee integraal deel uitmaakt van het cashmanagement van een onderneming. In een dergelijke situatie zijn de mutaties in het rekening-courantkrediet qua aard vergelijkbaar aan mutaties in geldmiddelen.

Verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening

De RJ heeft Richtlijn 260 'Verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening' qua structuur verduidelijkt. De Richtlijn is ingedeeld naar:

- a) deelnemingen gewaardeerd volgens de vermogensmutatiewaarde
- b) deelnemingen gewaardeerd op verkrijgingsprijs of actuele waarde;
- c) consolidatie; en
- d) verwerking van intercompany-transacties in de jaarrekening van de deelneming.

Verder heeft de RJ inhoudelijke verduidelijkingen doorgevoerd voor:

- a) eliminatie van verliezen;
- b) presentatie van eliminatiebedragen; en
- c) eliminatie bij negatieve nettovermogenswaarde.

Ad a) Eliminatie van verliezen

Indien een rechtspersoon een actief of passief overdraagt aan een deelneming die wordt gewaardeerd volgens de vermogensmutatiemethode, dient slechts resultaat voortvloeiend uit deze overdracht te worden verwerkt naar rato van het relatieve belang dat derden hebben in die deelneming (proportionele resultaatbepaling). Er wordt dus géén resultaat voortvloeiend uit deze overdracht verwerkt naar rato van het relatieve belang dat de rechtspersoon heeft in die deelneming. Verduidelijkt is dat dit geldt voor zowel een winst als een verlies. Een verlies dat voortvloeit uit de overdracht van activa kan een aanwijzing zijn voor een bijzondere waardevermindering van vaste activa zoals bedoeld in Richtlijn 121 'Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa', of van een lagere opbrengstwaarde van voorraden zoals bedoeld in Richtlijn 220 'Vorraden'. In hoeverre een verlies moet worden verwerkt wordt bepaald door de toepasselijke hoofdstukken over bijzondere waardevermindering of lagere opbrengstwaarde. Dit bedrag van de eventuele waardevermindering komt niet (per definitie) overeen met het verlies op de intercompany-transactie.



Ad b) Presentatie van eliminatiebedragen

Intercompany-transacties kunnen worden onderverdeeld in downstream, sidestream en upstream transacties. In Richtlijnen 260.206 en 260.207 wordt verduidelijkt hoe de presentatie van eliminatiebedragen kan plaatsvinden:

	Intercompany-transacties		
	Downstream	Sidestream	Upstream
Winst-en-verliesrekening	Het te elimineren intercompany-resultaat wordt ten gunste of ten laste gebracht van de post in de winst-en-verliesrekening waarin de intercompany-transactie is verwerkt (bijvoorbeeld de netto-omzet of de overige opbrengsten).	De eliminatiebedragen worden verwerkt in de post 'resultaat deelnemingen'.	
Balans	De eliminatiebedragen worden opgenomen in overlopende posten of door de waarde te verwerken in de post deelnemingen (indien van toepassing).		De eliminatiebedragen worden opgenomen in overlopende posten of door de waarde te verwerken in de post deelnemingen (indien van toepassing). Als alternatief kunnen de eliminatiebedragen ten gunste of ten laste worden gebracht van de waarde van het verkregen actief. In geval van een 100% deelneming leidt de intercompany-transactie dan niet tot een verschil tussen de boekwaarde van het actief in de enkelvoudige jaarrekening en de boekwaarde van het actief in de geconsolideerde jaarrekening.

De mogelijkheid om bij een downstream-sale het te elimineren intercompany-resultaat in mindering te brengen op het resultaat van de desbetreffende deelneming is komen te vervallen.

Ad c) Eliminatie bij negatieve nettovermogenswaarde

Richtlijn 260.204 verduidelijkt dat ook in de situatie dat de waarde van een deelneming bij waardering tegen nettovermogenswaarde negatief is of wordt, pas sprake is van realisatie van een transactieresultaat bij overdracht aan een derde of door afschrijving. Er is verduidelijkt dat ook indien de waarde van de deelneming volgens de vermogensmutatiemethode negatief is en de deelneming derhalve op nihil wordt gewaardeerd (Richtlijn 214.339), het elimineren van intercompany-resultaten aan de orde is zolang de betreffende activa nog niet aan derden zijn verkocht of anderszins gerealiseerd zijn. In dat geval worden de eliminaties als overlopende post opgenomen.

Langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva

De RJ heeft de presentatie en toelichting van langlopende activa en langlopende overlopende passiva verduidelijkt.

Als de overlopende activa een overwegend langlopende karakter heeft, worden deze onder de vaste activa gerubriceerd (Richtlijn 224.102). Indien overlopende activa afzonderlijk onder de vlottende activa in de balans worden opgenomen, wordt in de toelichting aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (Richtlijn 224.106). Als overlopende activa worden samengevoegd met de overige vorderingen, wordt in de toelichting voor het totaal van de overige vorderingen aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (artikel 2:370 lid 2 BW).

De RJ beveelt aan het kortlopende deel van de langlopende overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld (Richtlijn 258.102). Als de overlopende passiva in een afzonderlijke rubriek onder de kortlopende schulden in de balans worden opgenomen, wordt in de toelichting aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (Richtlijn 258.107). Als de overlopende passiva worden samengevoegd met de overige schulden, wordt voor het totaal van de overige schulden in de toelichting aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (artikel 2:375 lid 2 BW).

Verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit

Er is sprake van onontkoombare discontinuïteit als er geen reële kans bestaat dat de rechtspersoon (een deel van) de bedrijfsactiviteiten zal kunnen voorzetten doordat de hij niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen en benodigde aanvullende medewerking van belanghebbenden niet kan worden verkregen (Richtlijn 170.103). Als er

geen sprake is van onontkoombare discontinuïteit wordt de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling (Richtlijn 170.301). Bij toepassen van de continuïteitsveronderstelling kan dus sprake zijn materiële onzekerheid over de continuïteit. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen en het nog niet voldoende aannemelijk is dat benodigde aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen, maar er wel een reële kans bestaat dat de rechtspersoon (een deel van) de bedrijfsactiviteiten zal kunnen voortzetten.

Als sprake is van zorgen over de continuïteit, maar er geen sprake is van een materiële onzekerheid wordt dit toegelicht indien dit noodzakelijk is voor het vereiste inzicht. Als sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit wordt dit toegelicht in de jaarrekening, waarbij ook een uiteenzetting wordt gegeven van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert (Richtlijn 170.305).

De RJ heeft een samenvattend schema opgenomen met betrekking tot de verslaggevingsvoorschriften per continuïteitsscenario's:



Continuïteitsscenario's en relevante verslaggevingsvoorschriften				
	Scenario 1: Geen onzekerheid over de continuïteit	Scenario 2: Zorgen over de conti- nuïteit maar geen materiële onzekerheid	Scenario 3: Materiële onzekerheid over de continuïteit	Scenario 4: Onontkoombare discontinuïteit
Omschrijving	Geen gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen.	Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen, waarbij sprake is van onzekerheid van materieel belang of de mitigerende maatregelen voldoende zijn.	Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen, waarbij sprake is van onzekerheid van materieel belang of de mitigerende maatregelen voldoende zijn. Wel bestaat een reële kans dat de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen. (Richtlijnen 170.103 en 302-304)	Er bestaat geen reële kans dat de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen. (Richtlijn 170.103)
Grondslagen	Jaarrekening op basis van continuïteitsveronderstelling.			Jaarrekening op liquidatiebasis Richtlijnen 170.102, 105, 201-205 en 207)
	(Richtlijnen 170.101 en 105)		(Richtlijnen 170.101, 105 en 301)	
Toelichting	Geen specifieke toelichting inzake continuïteit.	Belangrijke oordelen en schattingen (aard en veronderstellingen) en onzekerheden (aard en omvang), indien noodzakelijk voor het vereiste inzicht. (Richtlijn 110.129 en Richtlijn 135.203)	Toelichten dat materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat, tezamen met een adequate uiteenzetting van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert. (Richtlijn 170.305) Belangrijke oordelen en schattingen (aard en veronderstellingen) en onzekerheden (aard en omvang), indien noodzakelijk voor het vereiste inzicht. (Richtlijn 110.129 en Richtlijn 135.203)	Onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat toelichten dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon niet wordt voortgezet. (Richtlijn 170.206) Gebruikelijke toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW. (Richtlijn 170.207) Specifieke toelichting met betrekking tot onontkoombare discontinuïteit. (Richtlijn 170.208)
	Indien sprake is van discontinuïteit zoals bedoeld in Richtlijn 170.104, dit feit toelichten onder mededeling van de mogelijke invloed op vermogen en resultaat. Tevens de aard van de (nog resterende) bedrijfsactiviteiten toelichten en, voor zover van toepassing, vermelden dat de rechtspersoon is opgericht voor bepaalde tijd (Richtlijn 170.104).			



Verduidelijkingen inzake fusies en overnames

In Richtlijn 216 'Fusies en overnames' zijn diverse verduidelijkingen aangebracht. De belangrijkste verduidelijkingen hebben betrekking op:

- a) transacties die geen deel uitmaken van de overname;
- b) belang van derden bij stapsgewijze overnames;
- c) omgekeerde verwatering leidend tot beschikkingsmacht;
- d) verwerking van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten; en
- e) toelichting van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten.

Ad a) Transacties die geen deel uitmaken van de overname

De RJ heeft bepalingen opgenomen voor het verwerken van transacties die als onderdeel van een overname worden overeengekomen, maar die in feite geen deel uitmaken van de overname. Als voorbeelden worden transacties genoemd die (1) in feite een bestaande relatie tussen de verkrijgende partij en de overgenomen partij afwickelen, en (2) werknemers of voormalige eigenaars van de overgenomen partij vergoeden voor toekomstige diensten. Op basis van de economische realiteit beoordeelt de verkrijgende partij of dergelijke transacties als afzonderlijke transacties moeten worden verwerkt (Richtlijn 216.201a).

Ad b) Belang van derden bij stapsgewijze overnames

De RJ heeft verduidelijkt hoe een eventueel belang van derden bij een stapsgewijze overname wordt bepaald. Bij een stapsgewijze overname wordt een eventueel belang van derden opgenomen voor het proportionele aandeel in de reële waarde van de identificeerbare activa en passiva op de overnamedatum, ook wanneer gekozen wordt om de identificeerbare activa en passiva van het reeds gehouden belang niet te herwaarderen (Richtlijn 216.204).

Ad c) Omgekeerde verwatering leidend tot beschikkingsmacht

Door 'omgekeerde verwatering' (een deelneming koopt eigen aandelen in van andere aandeelhouders waardoor het relatieve belang van de deelnemende rechtspersoon in die deelneming toeneemt) kan beschikkingsmacht worden verkregen. De RJ heeft verduidelijkt dat er in dit geval dan sprake is van een stapsgewijze overname (Richtlijn 216.205).

Ad d) Verwerking van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten

De RJ heeft de verwerking in de winst-en-verliesrekening van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten meer principle-based geformuleerd. Door deze formulering wordt meer recht gedaan aan de feitelijke situatie (Richtlijn 216.235).

Ad e) Toelichting van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten

In de Richtlijnen waren geen specifieke toelichtingsbepalingen opgenomen voor negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten. De RJ heeft besloten dat voor zowel negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen als voor negatieve goodwill die wel betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten in de toelichting worden opgenomen (Richtlijn 216.406):

- de perioden waarin de negatieve goodwill ten gunste van de winst-en-verliesrekening wordt gebracht;
- de post van de winst-en-verliesrekening waarin de bate in verband met de negatieve goodwill is verantwoord;
- een mutatieoverzicht over de verslagperiode van de boekwaarde van de negatieve goodwill;
- indien negatieve goodwill betrekking heeft op te verwachten toekomstige verliezen: een beschrijving van deze verliezen, het bedrag ervan en de periode waarin deze zich zullen voordoen.

Overige ontwikkelingen

Vrijstellingen op grond van de omvang van de rechtspersoon

De wet kent aan rechtspersonen die een bepaalde grootte niet overschrijden bepaalde vrijstellingen toe (met uitzondering van bepaalde rechtspersonen, zoals organisaties van openbaar belang). Voor dit doel onderkent de wet vier categorieën van rechtspersonen, te weten grote, middelgrote, kleine en microrechtspersonen. Rechtspersonen worden in een van deze categorieën ingedeeld aan de hand van de groottecriteria. De indeling van rechtspersonen in categorieën is gebaseerd op het voldoen aan twee van de drie groottecriteria op twee opeenvolgende balansdata:

- het balanstotaal;
- de netto-omzet; en
- het gemiddeld aantal werknemers.

De Europese Commissie heeft in oktober 2023 een gedelegeerde verordening aangenomen om de drempels in de Richtlijn Jaarrekening voor het bepalen van de groottecriteria te verhogen met circa 25%, ter compensatie van de inflatie sinds 2013 (de laatste keer dat de omvangcriteria in de Richtlijn Jaarrekening werden gewijzigd).



	Balanstotaal nieuw (oud) EUR	Netto omzet nieuw (oud) EUR	Aantal werknemers
Micro	≤ 450.000 (350.000)	≤ 900.000 (700.000)	≤ 10
Klein	≤ 7.500.000 (6.000.000)	≤ 15.000.000 (12.000.000)	≤ 50
Middelgroot	≤ 25.000.000 (20.000.000)	≤ 50.000.000 (40.000.000)	≤ 250
Groot	> 25.000.000 (20.000.000)	> 50.000.000 (40.000.000)	> 250

De ingangsdatum van de herziene groottecriteria zal gelden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024. De lidstaten mogen ondernemingen toestaan om die bepalingen toe te passen voor het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2023.

De herziene groottecriteria moeten worden omgezet in nationale wetgeving voordat ze van kracht worden voor Nederlandse ondernemingen. Op dit moment is het nog niet duidelijk wanneer de Nederlandse overheid zal beginnen met het wetgevingsproces om Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek te wijzigen.

Duurzaamheidsrapportage

Het toepassingsgebied van de EU-Richtlijn duurzaamheidsrapportage omvat grote beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde ondernemingen (i.c. rechtsvormen die binnen het toepassingsgebied van de bestaande EU-Richtlijn jaarrekening vallen, en verzekeringsondernemingen en kredietinstellingen ongeacht hun rechtsvorm), alsmede middelgrote en kleine beursgenoteerde vennootschappen (met uitzondering van micro-ondernemingen).

De invoering van de EU-Richtlijn verloopt in 4 fasen:

- rapportage vanaf boekjaar 2024 voor grote organisaties van openbaar belang en grote uitgevende instellingen met meer dan 500 werknemers;
- rapportage vanaf boekjaar 2025 voor overige grote ondernemingen;
- rapportage vanaf boekjaar 2026 voor beurs-genoteerde kleine en middelgrote ondernemingen (met uitzondering van micro-ondernemingen), kleine en niet-complexe kredietinstellingen en verzekeringscaptives;
- rapportage vanaf boekjaar 2028 voor ondernemingen uit derde landen met een netto-omzet in de EU van meer dan € 150 miljoen en met ten minste één dochteronderneming in de EU die binnen het toepassingsgebied van de EU-Richtlijn valt of één filiaal in de EU met een netto-omzet van meer dan € 40 miljoen.

De EU-Richtlijn duurzaamheidsrapportage bevat bepalingen op het gebied van niet-financiële informatie die moet worden opgenomen in het bestuursverslag. De betreffende informatieverstrekking moet zijn gebaseerd op het zogeheten 'dubbele materialiteits-perspectief', 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 EU-Richtlijn zelf beschrijft de hoofdlijnen van de te verstrekken niet-financiële informatie. Daarnaast geeft de EU-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 EU-Richtlijn, is belegd bij de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).

De uit hoofde van de EU-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 assurediensten (niet zijnde een accountant). Het voornemen is om het vereiste niveau van assurance in de toekomst op te voeren naar een 'redelijke mate van zekerheid'.

De standaarden voor duurzaamheidsrapportage (ESRS) 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 factoren ('environment'), waaronder mitigatie van klimaatverandering, adaptatie aan klimaatverandering, water en mariene hulpbronnen, het gebruik van hulpbronnen en de circulaire economie, verontreiniging en biodiversiteit en ecosystemen. Dit zijn de 6 milieudoelstellingen die ook zijn genoemd in de EU taxonomieverordening.
- Sociale factoren ('social'), waaronder gelijke behandeling en kansen voor iedereen, arbeidsomstandigheden en eerbiediging van mensenrechten, fundamentele vrijheden, democratische beginselen en normen die zijn vastgelegd in het Internationaal Statuut van de Rechten van de Mens en andere belangrijke mensenrechtenverdragen.
- Governance factoren ('governance'), waaronder de rol van de bestuurs-, leidinggevende en toezicht-houdende organen van de onderneming, de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheersingssysteem van de onderneming, de bedrijfsethiek en de bedrijfscultuur, de politieke betrokkenheid van de onderneming, het beheer en de kwaliteit van de relaties met klanten, leveranciers en de gemeenschappen die gevolgen ondervinden van de activiteiten van de onderneming.





De duurzaamheidsrapporteringsstandaarden specificeren de toekomstgerichte, terugblikkende, kwalitatieve en kwantitatieve informatie.

Eind 2022 heeft EFRAG een eerste serie van 12 ontwerp-standaarden gepubliceerd, bestaande uit 2 algemene standaarden en 10 thematische standaarden over ecologische, sociale en governance onderwerpen. De ontwerp-standaarden zijn vervolgens door de EU afgestemd met diverse belanghebbende organisaties, gevolgd door de publicatie van 12 herziene ontwerp-standaarden in juni 2023. Eind juli 2023 heeft de EU de 12 standaarden in definitieve vorm vastgesteld. Later in 2023 zullen de definitieve standaarden worden gepubliceerd via gedelegeerde verordeningen. De ingangsdatum van deze standaarden is gelijk aan de ingangsdatum van de EU-Richtlijn duurzaamheidsrapportage.

Daarnaast zal EFRAG de komende jaren nog aanvullende standaarden opstellen en publiceren voor commentaar, te weten standaarden voor beursgenoteerde kleine en middelgrote ondernemingen, standaarden voor ondernemingen uit derde landen, en sector-specifieke standaarden.

EU-taxonomieverordening

Vanaf 1 januari 2022 (de facto vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2021) dienen grote OOB's, die op grond van het Bbnfi een niet-financiële verklaring moeten opnemen in het bestuursverslag, aanvullende toelichtingen op het gebied van duurzaamheid te verstrekken in deze verklaring.

De aanvullende toelichtingseisen vloeien voort uit de EU-taxonomieverordening en een daarmee samenhangende gedelegeerde verordening, die beide rechtstreekse werking hebben in de lidstaten. In Richtlijn 400.3015 wordt gewezen op additionele verplichtingen voor de inhoud van de niet-financiële verklaring.

De EU-taxonomieverordening is onderdeel van de door de EU getroffen maatregelen op het gebied van duurzaamheid en duurzaamheidsrapportage, en bevat onder meer een opsomming van economische activiteiten die als ecologisch duurzaam ('groen') kunnen worden aangemerkt. De toelichtingseisen worden vanaf 1 januari 2022 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 dat kader moet worden getoetst in welke mate de economische activiteiten van de onderneming bijdragen aan een zestal milieudoelstellingen, te weten:

1. mitigatie van klimaatverandering;
2. adaptatie aan klimaatverandering;
3. duurzaam gebruik en de bescherming van water en mariene hulpbronnen;
4. transitie naar een circulaire economie;
5. preventie en bestrijding van verontreiniging; en
6. bescherming en het herstel van de biodiversiteit en ecosystemen.

Voor de toetsing aan deze zes milieudoelstellingen publiceert de Europese Commissie via gedelegeerde verordeningen een lijst met economische activiteiten die het potentieel hebben om ecologisch duurzaam te zijn (voor de taxonomie in aanmerking komende economische activiteiten) en de zogenaamde 'technische screeningcriteria' voor deze economische activiteiten. Om een economische activiteit te classificeren als ecologisch duurzaam (op de taxonomie afgestemde activiteit), moet deze zowel voldoen aan de 'technische screeningcriteria' als aan de 'minimumgaranties'. De technische screeningcriteria komen overeen met vereisten die aangeven dat een economische activiteit substantieel bijdraagt aan één of meer van de zes milieudoelstellingen, en deze activiteit geen ernstig afbreuk doet aan één van de andere milieudoelstellingen.

Financiële ondernemingen

Vanaf 1 januari 2024 (de facto vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023) moeten financiële ondernemingen, die binnen het toepassingsgebied van de EU-taxonomieverordening vallen, voor de eerste twee milieudoelstellingen het volgende toelichten:

- (voor vermogensbeheerders) de overeenkomstig bijlagen III, IV en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor kredietinstellingen) de overeenkomstig bijlagen V, VI en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor beleggingsondernemingen) de overeenkomstig bijlagen VII, VIII en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor verzekerings- en herverzekeringsondernemingen) de overeenkomstig bijlagen IX, X en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- voor de in 2023 toegevoegde activiteiten voor de eerste twee milieudoelstellingen en voor alle activiteiten die verband houden met de overige vier milieudoelstellingen:
 - het aandeel in de totale activa van blootstellingen aan niet voor de taxonomie in aanmerking komende en aan voor de taxonomie in aanmerking komende economische activiteiten;
 - de kwalitatieve informatie als bedoeld in bijlage XI van de gedelegeerde verordening.

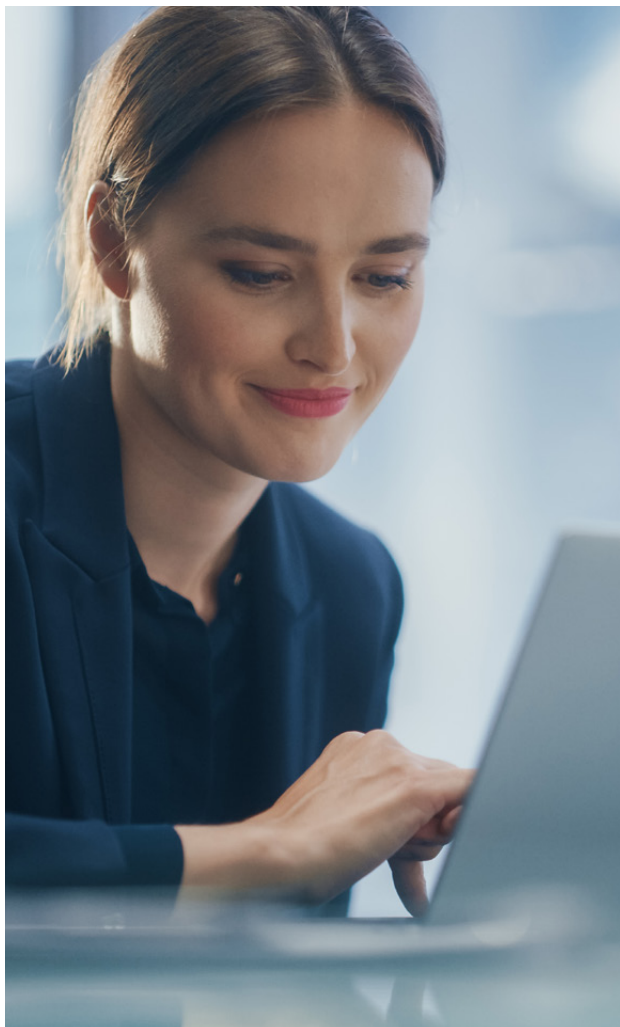
Vanaf 1 januari 2026 (de facto vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025) moeten financiële ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de EU-taxonomieverordening vallen, voor alle zes milieudoelstellingen het volgende gaan toelichten:

- (voor vermogensbeheerders) de overeenkomstig bijlagen III, IV en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor kredietinstellingen) de overeenkomstig bijlagen V, VI en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor beleggingsondernemingen) de overeenkomstig bijlagen VII, VIII en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie;
- (voor verzekerings- en herverzekeringsondernemingen) de overeenkomstig bijlagen IX, X en XI van de gedelegeerde verordening te rapporteren informatie.

Niet financiële ondernemingen

Vanaf 1 januari 2025 (de facto vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024) moeten niet-financiële ondernemingen die binnen het toepassingsgebied van de EU-taxonomieverordening vallen, voor alle zes milieudoelstellingen het volgende gaan toelichten:

- 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;
- de overeenkomstig bijlagen I en II van de gedelegeerde verordening te rapporteren begeleidende informatie.



Wijzigingen in de RJk-bundel

Belangrijkste wijzigingen in de RJk-bundel die voor het eerst van toepassing zijn op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023

De belangrijkste gewijzigde bepalingen voortvloeiend uit de editie 2022 (geldend voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023) 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'.
- 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'.
- De RJ heeft een vooraankondiging gedaan voor nieuwe alinea's in RJk B15 'Belastingen naar de winst' met betrekking tot de 'Pillar two model rules', zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2023'.

Belangrijkste wijzigingen in de RJk-bundel die voor het eerst van toepassing zijn op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft recentelijk de editie 2024 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 2024, tenzij anders is aangegeven. De belangrijkste gewijzigde bepalingen voortvloeiend uit de editie 2024 voor kleine rechtspersonen zijn:

- Wijzigingen inzake de verduidelijking over de presentatie en classificatie van financiële instrumenten als eigen vermogen of als vreemd vermogen zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2024'. In de RJk-bundel wordt in Richtlijn B12.112 naar de RJ-bundel verwezen voor de classificatie van een financieel instrument als vreemd of eigen vermogen in de geconsolideerde jaarrekening. Daarom zijn deze wijzigingen ook voor kleine rechtspersonen van toepassing.

- Wijzigingen inzake de inhoudelijke verduidelijking over de verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2024'. In de RJk-bundel wordt in Richtlijn B3.403 naar de RJ-bundel verwezen voor de verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening. Daarom zijn deze wijzigingen ook voor kleine rechtspersonen van toepassing.
- Wijzigingen in A2 'Verwerking en waardering' inzake de verduidelijking over de verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit, zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2024'.
- Wijzigingen in B3.2 'Fusies en overnames' inzake de verduidelijkingen met betrekking tot fusies en overnames, zoals beschreven in de paragraaf 'Belangrijke wijzigingen van toepassing vanaf boekjaar 2024'.
- De RJ heeft de presentatie en toelichting van langlopende activa en langlopende overlopende passiva verduidelijkt.
 - Als de overlopende activa een overwegend langlopende karakter heeft, worden deze onder de vaste activa gerubriceerd. Indien overlopende activa afzonderlijk onder de vlottende activa in de balans worden opgenomen, kan overwogen worden in de toelichting aan te geven tot welke bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (Richtlijn B5.2.203).
 - De RJ beveelt aan het kortlopende deel van de langlopende overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld (Richtlijn B9.402). Als de overlopende passiva in een afzonderlijke rubriek onder de kortlopende schulden in de balans worden opgenomen, kan overwogen worden in de toelichting aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (Richtlijn B9.403).
- De RJ heeft een bepaling toegevoegd aan de Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen dat als in de fiscale aangifte goodwill, die is ontstaan bij de overname van aandelen, wordt verwerkt in het eigen vermogen, deze verwerking in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen wordt gevolgd (RJk D3.1.202 en RJk D3.2.202). Dit betekent dat als in de fiscale aangifte de goodwill ten gunste of ten laste van het eigen vermogen wordt gebracht, in de jaarrekening de goodwill ook ten gunste of ten laste van het eigen vermogen wordt gebracht.

- De RJ heeft een bepaling toegevoegd dat de verwerking van fiscale correcties in de jaarrekening de fiscale verwerking volgt. Dit betekent dat als in de fiscale aangifte een fiscale correctie leidt tot een aanpassing van de belastbare winst over het betreffende (eerdere) boekjaar, de fiscale correctie in de jaarrekening van het huidige boekjaar retrospectief wordt verwerkt in de vergelijkende cijfers, ongeacht de omvang van de correctie. De aanpassing van de vergelijkende cijfers in de jaarrekening van het huidige boekjaar houdt geen wijziging in van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar. Als in de fiscale aangifte een fiscale correctie over een voorafgaand boekjaar leidt tot een aanpassing van de belastbare winst over het huidige boekjaar, dan wordt de fiscale correctie in de jaarrekening van het huidige boekjaar prospectief verwerkt, ongeacht de omvang van de correctie (RJK D3.1.402 en D3.2.402).



Ten slotte

Bronvermelding

De informatie in deze factsheet is in belangrijke mate ontleend aan het Ten Geleide bij de edities 2022 en 2024 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.

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

Merel van der Schalk

vanderschalk.merel@kpmg.nl
T +31 (0)10 453 47 69

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.

© 2023 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.