

Ten geleide bij editie 2009

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen

ALGEMEEN

Voor u ligt de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In deze editie zijn enkele inhoudelijke aspecten aangepast, die hierna zijn beschreven. Daarnaast zijn ook andere zaken als bladspiegel, lettertype, papier en kopteksten aanzienlijk gewijzigd. Deze wijzingen in de opmaak zijn bedoeld om de toegankelijkheid van de Richtlijnen te verbeteren en het boekwerk handzamer te maken. Een andere grote -niet inhoudelijke- aanpassing betreft de toevoeging van een begrippenlijst. Voor zover mogelijk zijn de begrippen met hun bijbehorende betekenis vanaf editie 2009 niet langer opgenomen in de afzonderlijke Richtlijnen, maar in hoofdstuk 940 Begrippen. In de afzonderlijke Richtlijnen wordt nu volstaan met een verwijzing naar de betreffende begrippen.

Editie 2009 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2010. Voor ontwerp-Richtlijnen die in deze jaareditie definitief zijn geworden, geldt eveneens de ingangsdatum 1 januari 2010, tenzij anders is aangegeven. Eerdere toepassing wordt aanbevolen indien sprake is van een nieuw onderwerp (zie ook Richtlijn 100 Inleiding, alinea 206).

Ter verduidelijking van het onderscheid tussen ontwerp-Richtlijnen en (definitieve) Richtlijnen zijn de nummers van hoofdstukken, paragrafen en alinea's met de status van ontwerp-Richtlijn herkenbaar aan de opmaak in diapositief (wit tegen een zwarte achtergrond).

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van de jaareditie 2008 zijn gewijzigd. Dit betreft ook alinea's die de status hadden van ontwerp-Richtlijn en zijn omgezet in een definitieve Richtlijn. Tevens is een verticale streep toegevoegd bij wijzigingen in de definitieve Richtlijn ten opzichte van de middels een RJ-Uiting uitgebrachte ontwerp-Richtlijn. Indien hoofdstukken of paragrafen met de status van ontwerp-Richtlijn in de vorige editie volledig zijn omgezet in definitieve Richtlijnen, is alleen bij die alinea's een verticale streep gezet waarvan de tekst in de Richtlijn afwijkt van die in de ontwerp-Richtlijn. Indien geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe alinea.

Hierna worden achtereenvolgens besproken:

- A. verwerking RJ-Uitingen in deze bundel;
- B. ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen;
- C. overige aanpassingen;
- D. (nieuwe) ontwerp-Richtlijnen.

A. VERWERKING RJ-UITINGEN IN DEZE BUNDEL

In deze bundel zijn de hierna genoemde RJ-Uitingen verwerkt. Daarbij zijn een korte uitleg van de inhoud van de betreffende RJ-Uiting en de wijze van verwerking in deze jaareditie opgenomen.

RJ-Uiting 2008-5: 'ontwerp-Richtlijn 620 Coöperaties'.

De in december 2008 gepubliceerde RJ-Uiting 2008-5 'ontwerp-Richtlijn 620 Coöperaties' is, met inachtneming van ontvangen commentaar, omgezet in de herziene Richtlijn 620 Coöperaties. Deze Richtlijn is nu geactualiseerd, waarbij rekening is gehouden met ontwikkelingen in wetgeving, opvattingen over verslaggeving van coöperaties en maatschappelijk aanvaardbare normen in het algemeen. In verband met ontvangen commentaar

zijn beperkte tekstuele wijzigingen doorgevoerd ten opzichte van RJ-Uiting 2008-5. In de herziene Richtlijn 620 Coöperaties zijn nadere bepalingen opgenomen voor het classificeren van participaties als eigen vermogen of als vreemd vermogen. Daarnaast wordt in de herziene Richtlijn 620 de waardering van voorraden nader uiteengezet. Hierbij wordt specifiek ingegaan op het begrip 'benaderde kostprijs'. Voor zogenoemde 'puttable' participaties werd in RJ-Uiting 2008-5 een aanpassing voorgesteld van alinea 808 van hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Deze aanpassing is ongewijzigd doorgevoerd in de editie 2009 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Als gevolg hiervan classificeren 'puttable' participaties vermoedelijk eerder als vreemd vermogen.

RJ-Uiting 2009-5: 'Aanpassingen van Richtlijn 655 Zorginstellingen'.

De middels RJ-Uiting 2009-5 uitgebrachte Richtlijn 655 Zorginstellingen is na verwerking van ontvangen commentaar opgenomen als herziene RJ 655 Zorginstellingen in de editie 2009 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. RJ 655 is aangepast aan de wijzigingen in de Regeling Verslaggeving WTZi. De belangrijkste wijziging heeft betrekking op het vervallen van de bepaling dat de verkrijgings- of vervaardigingsprijs de enig toegestane waarderingsgrondslag is voor materiële en immateriële vaste activa. In verband met de wijziging in de Regeling Verslaggeving WTZi en door de wijzigingen in de bekostigingssystematiek van zorginstellingen zijn de waardering, afschrijvingstermijnen en presentatie van de materiële en immateriële vaste in overeenstemming gebracht met de algemene bepalingen uit BW 2, Titel 9 en de andere Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Daarnaast wordt de egalisatierekening afschrijvingen instandhoudingsinvesteringen onder het eigen vermogen geclassificeerd.

RJ-Uiting 2009-6: 'Richtlijn 271.3 Personeelsbeloningen - Pensioenen'.

De middels RJ-Uiting 2009-6 uitgebrachte definitieve Richtlijn 271.3 is (ongewijzigd) opgenomen in de editie 2009 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. De belangrijkste bepalingen van de Richtlijn zijn de volgende.

- 1 De rechtspersoon verantwoordt de aan de pensioenuitvoerder te betalen premie als last in de winst- en verliesrekening.
- 2 De rechtspersoon beoordeelt aan de hand van de uitvoeringsovereenkomst of, en zo ja welke, verplichtingen naast de betaling van de jaarlijkse aan de pensioenuitvoerder verschuldigde premie per balansdatum bestaan.
- 3 Naast verplichtingen aan de pensioenuitvoerder kan sprake zijn van verplichtingen aan de werknemer. Deze verplichtingen kunnen ondermeer voortkomen uit een geheel of gedeeltelijk niet afgefinancierde toezegging. Voor zover toekomstige salarisverhogingen per balansdatum reeds zijn toegezegd wordt bij eindloonregelingen een voorziening voor het back-service element opgenomen voor de uit deze toegezegde salarisverhogingen voortvloeiende aanpassing van de opgebouwde aanspraken.
- 4 Het bedrag dat als pensioenvoorziening wordt opgenomen, is de beste schatting van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen.
- 5 Voor pensioenregelingen voor directeuren-grotaandeelhouders die in eigen beheer worden gehouden, wordt een verplichting opgenomen voor de per balansdatum opgebouwde onvoorwaardelijke pensioenaanspraken. Het is toegestaan deze verplichting volgens de fiscale grondslagen te waarderen.
- 6 Indien een buitenlandse pensioenregeling niet vergelijkbaar is met de wijze waarop het Nederlandse pensioenstelsel is ingericht en functioneert, wordt een beste schatting gemaakt van de per balansdatum bestaande verplichting. Een dergelijke verplichting wordt gewaardeerd op basis van een in Nederland algemeen aanvaardbare actuariële waarderingsgrondslag.

Voorts is alinea 101 verduidelijkt maar inhoudelijk ongewijzigd gebleven. Verder zijn de huidige alinea's 354 tot en met 356 inzake VUT en andere non-activiteitsregelingen verplaatst naar een nieuwe paragraaf 4. Ten slotte is de huidige paragraaf 7 inzake Aandelenoptieregelingen vervallen in verband met het definitief worden van hoofdstuk 275 Op aandelen gebaseerde betalingen.

B. ONTWERP-RICHTLIJNEN DIE ZIJN OMGEZET IN RICHTLIJNEN

De in deze jaareditie in Richtlijnen omgezette ontwerp-Richtlijnen zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2010. Eerdere toepassing wordt aanbevolen indien sprake is van een nieuw onderwerp.

Richtlijn 122 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta

De ontwerp-alinea's 312a en 506a inzake hyperinflatie zijn ongewijzigd definitief gemaakt.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

De ontwerp-alinea's 333a en 339 van Richtlijn 214 Financiële vaste activa, en daarmee samenhangend ontwerp-alinea 424 en 425 van Richtlijn 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa, zijn definitief gemaakt. Naar aanleiding van ontvangen commentaar is in alinea 214.333a verduidelijkt dat het bedrag van de goodwill bij een deelneming met een negatieve nettovermogenswaarde afhankelijk is van het feit of sprake is van een garantstelling door de deelnemende rechtspersoon. Ook zijn in alinea 339 enkele tekstuele aanpassingen aangebracht om de strekking te verduidelijken. Alinea 424 van hoofdstuk 252 is ongewijzigd definitief geworden.

Richtlijn 240 Eigen vermogen

Ontwerp-alinea 229a van Richtlijn 240 Eigen vermogen is definitief gemaakt. Naar aanleiding van ontvangen commentaar is in deze alinea een verduidelijking aangebracht in de voorbeelden van uitkeringsbeperkingen bij een deelneming. Verder is alinea 232a niet langer in de vorm van een stellige uitspraak opgenomen, omdat deze een verwijzing naar een wettelijke bepaling betreft.

C. OVERIGE AANPASSINGEN

Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum en 420 Winstbestemming, verwerking verlies

In alinea 209 van Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum wordt bepaald dat bij een balans vóór winstbestemming preferent dividend afzonderlijk als aftrekpost wordt gepresenteerd. Dit is verduidelijkt in bijlage 2 van deze Richtlijn. Ook is naar aanleiding van ontvangen commentaar alinea 101 van Richtlijn 420 Winstbestemming, verwerking verlies in overeenstemming gebracht met de bepalingen in hoofdstuk 160.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

Naar aanleiding van ontvangen commentaar is de tekst van alinea 403 onder b van Richtlijn 216 Fusies en overnames aangepast. De toelichtingsvereisten met betrekking tot de afschrijvingsduur van goodwill zijn in overeenstemming gebracht met de wettelijke bepalingen. Alinea 505 van Richtlijn 210 Immateriële vaste activa is overeenkomstig aangepast.

RJ 221 Onderhanden projecten

Op grond van ontvangen commentaar inzake RJ 221 Onderhanden projecten, is een aantal alinea's tekstueel gewijzigd. Deze wijzigingen hebben betrekking op de realisatie van opbrengsten uit hoofde van projectontwikkeling en het kunnen hanteren van de beschikbare modellen van de winst- en verliesrekening. De intentie van de Richtlijn was en is om de

toepassing van de PoC-methode beschikbaar te houden voor projectontwikkeling indien en voor zover een onvoorwaardelijke verkoopovereenkomst is overeengekomen voor de uit het project voortvloeiende activa, een en ander gelijkwaardig aan de verwerking van onderhanden projecten. Met deze wijziging wordt beoogd beter aan te sluiten bij de intentie van de mogelijkheid tot toepassing van de PoC-methode. Aangezien de wijzigingen geen inhoudelijke verandering beogen, zijn de gewijzigde alinea's niet als ontwerp-Richtlijn aangemerkt.

Richtlijn 240 Eigen vermogen

In RJ 240.214 werd vereist dat de verkrijgingsprijs of boekwaarde van ingekochte eigen aandelen in mindering werd gebracht op de Overige reserves. De Richtlijnen perkten hiermee een wettelijke bepaling in. De Raad is van mening dat de impliciete keuze die de wetgever hierbij biedt niet moet worden ingeperkt. Derhalve is deze inperking verwijderd. Overigens is afboeking van de Overige reserves wel nog steeds de meest logische keuze.

Richtlijn 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa

In alinea 306 van Richtlijn 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa, is de disconteringsvoet voor het contant maken van voorzieningen gewijzigd in de actuele markttrente. Een hoger risico van de rechtspersoon leidt weliswaar tot een hogere disconteringsvoet maar ook tot een lagere boekwaarde van de verplichting. Dit past niet binnen het voorzichtigheidsbeginsel. De disconteringsvoet waartegen contant wordt gemaakt betreft veelal het rendement op hoogwaardige bedrijfsobligaties.

Richtlijn 290 Financiële instrumenten

Naar aanleiding van ontvangen commentaar is in alinea 290.202 verduidelijkt dat financiële instrumenten uit hoofde van op aandelen gebaseerde betalingen die binnen het toepassingsgebied van RJ 275 vallen, niet binnen het toepassingsgebied van RJ 290 vallen. Een uitzondering hierop wordt gevormd door commoditycontracten die op nettobasis kunnen worden afgerekend zoals beschreven in alinea 290.201. De omschrijving daarvan in alinea 275.103 is verduidelijkt. Voorts stond in alinea 290.524 abusievelijk de term "reële waarde" waar werd bedoeld "actuele waarde".

Richtlijn 315 Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen

In hoofdstuk 315 Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen is alinea 203 over de opgenomen vrijstellingen in bijlage 2 verduidelijkt en zijn enkele kleine omissies in bijlage 2 gecorrigeerd.

Richtlijn 605 Verzekeringsmaatschappijen

Als gevolg van de vernieuwde paragraaf 3 van Richtlijn 271 Personeelsbeloningen zijn overeenkomstige wijzigingen doorgevoerd in Richtlijn 605 Verzekeringsmaatschappijen.

D. NIEUWE ONTWERP-RICHTLIJNEN

Ook in de editie 2009 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn enkele nieuwe ontwerp-Richtlijnen opgenomen.

Richtlijn 274 Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun

Naar aanleiding van ontvangen commentaar wordt in ontwerp-alinea 274.110 voorgesteld dat leningen verkregen van de overheid met een lagere rente dan markttrente, worden verwerkt en gewaardeerd conform hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Dat betekent dat bij eerste verwerking een dergelijke lening tegen de lagere reële waarde in de balans wordt verwerkt. Het verschil met het hogere ontvangen bedrag betreft de contante waarde van het voordeel als

gevolg van de lagere rente. Dit voordeel wordt verwerkt als overheidssubsidie conform de bepalingen van hoofdstuk 274.

Richtlijn 315 Vrijstellingen voor middelgrote ondernemingen

Naar aanleiding van ontvangen commentaar heeft de Raad in ontwerp-alinea 202 van RJ 315 Vrijstellingen voor middelgrote ondernemingen het standpunt verwoord dat de informatie die is opgenomen in de door de algemene vergadering van aandeelhouders vastgestelde jaarrekening ook wordt opgenomen in de jaarrekening die bij de Kamer van Koophandel wordt gedeponereerd. Dit geldt niet indien vermelding van deze informatie op grond van de wettelijke vereenvoudigingen en vrijstellingen achterwege mag blijven.

Richtlijn 330 Verbonden partijen

In januari 2009 is RJ-Uiting 2009-1: 'Gevolgen van aanpassingen in boek 2 van het Burgerlijk Wetboek als gevolg van Richtlijn 2006/46/EG van 14 juni 2006' gepubliceerd. Als gevolg van deze Uiting is Richtlijn 330 'Verbonden partijen' komen te vervallen. Op basis van de wettelijke bepalingen is nu een nieuwe ontwerp-Richtlijn ontwikkeld voor transacties met verbonden partijen.

Richtlijn 350 Gesegmenteerde informatie

De RJ heeft in editie 2009 een nieuwe ontwerp-Richtlijn 350 Gesegmenteerde informatie opgenomen. De ontwerp-Richtlijn inzake gesegmenteerde informatie zal niet verplicht van toepassing worden, met uitzondering van de wettelijke vereisten rond detaillering van netto-omzet naar bedrijfstakken en de onderscheiden (geografische) gebieden waarin de rechtspersoon goederen en diensten levert. Wel zal worden aanbevolen om de Richtlijn toe te passen.

Het uitgangsprincipe van de ontwerp-Richtlijn is dat segmenten worden geïdentificeerd op grond van informatie die door het bestuur van de rechtspersoon wordt gebruikt. Hierdoor zal veelal de interne managementinformatie leidend zijn voor hetgeen in de jaarrekening wordt opgenomen. Dit in tegenstelling tot de huidige Richtlijn, waarbij de bedrijfssegmenten met name worden gebaseerd op het rendements- en risicoprofiel van de verschillende activiteiten.

Niet alleen zijn de geïdentificeerde segmenten leidend voor zover ze blijken uit de interne managementinformatie, maar ook de daarin gehanteerde grondslagen van waardering en bepaling van het resultaat. Deze kunnen dus afwijken van de jaarrekening zelf. De ontwerp-Richtlijn behandelt verder hoe operationele segmenten worden samengevoegd en/of gecombineerd met andere operationele segmenten.

Richtlijn 390 Overige in de toelichting op te nemen informatie

In hoofdstuk 390 Overige in de toelichting op te nemen informatie is een nieuwe ontwerp-paragraaf 2 opgenomen, 'Niet in de balans opgenomen regelingen'. Deze paragraaf komt voort uit de nieuwe wettelijke bepaling in artikel 2:381 lid 2 BW. In de ontwerp-paragraaf wordt de toelichting over de aard, het zakelijk doel en de financiële gevolgen van niet in de balans opgenomen regelingen nader omschreven.

Richtlijn 640 Organisaties zonder winststreven

In ontwerp-alinea 205 tot en met 205b worden concrete aspecten genoemd die van belang zijn bij de beoordeling of sprake is van een groepsrelatie tussen organisaties zonder winststreven. Vaak ontstaat bij deze organisaties geen groepsrelatie via aandelenbezit, maar op grond van statutaire en contractuele bepalingen omtrent invloed op het beleid en economische voordelen en risico's met betrekking tot de activiteiten. Al deze bepalingen worden in de beschouwing betrokken om in elke specifieke situatie te beoordelen of sprake is van een groepsrelatie.

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op de ontwerp-Richtlijnen. Deze reacties en commentaren ziet de RJ graag uiterlijk **1 januari 2010** – bij voorkeur per email via rj@rjnet.nl – tegemoet. Voor overige reacties en commentaren geldt geen uiterste inzendtermijn.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen bij het vaststellen respectievelijk wijzigen van definitieve Richtlijnen. Ze worden door de RJ als openbare informatie behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door de respondent is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Secretariaatsadres:
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
e-mail: rj@rjnet.nl
website: www.rjnet.nl