

RJ-Uiting 2023-9: Voorstellen tot aanpassing van Richtlijnen naar aanleiding van ontvangen commentaren op RJ-bundel en RJk-bundel (jaareditie 2022)

*Hoofdstuk RJ
Hoofdstuk RJk*

*Diverse hoofdstukken
Diverse hoofdstukken*

*Status
Publicatiedatum RJ-Uiting
Voorgestelde ingangsdatum*

*ontwerp-Richtlijn
26 mei 2023
1 januari 2024 (mede gezien de aard van de wijzigingen
wordt eerdere toepassing aanbevolen)*

Commentaarperiode tot

30 juni 2023

Inleiding

Voor wie is deze RJ-Uiting relevant

Voor alle gebruikers van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving kunnen één of meer van de voorgestelde wijzigingen relevant zijn.

Welke wijzigingen stelt de RJ voor

Naar aanleiding van ontvangen commentaren op de RJ-bundel en de RJk-bundel (jaareditie 2022) stelt de RJ diverse wijzigingen voor.

De voorgestelde wijzigingen in de RJ-bundel hebben betrekking op:

1. Verkrijgingsprijs van een deelneming bij ruiltransacties (hoofdstuk 214)
2. Houden van uitsluitend stemrechtloze aandelen (hoofdstuk 214)
3. Transacties die geen deel uitmaken van de overname (hoofdstuk 216)
4. Belang van derden bij stapsgewijze overnames (hoofdstuk 216)
5. Omgekeerde verwatering leidend tot beschikkingsmacht (hoofdstuk 216)
6. Verwerking van identificeerbare activa en passiva in de balans (hoofdstuk 216)
7. Verwerking van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten (hoofdstuk 216)
8. Toelichting van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten (hoofdstuk 216)
9. Fusies tussen stichtingen en verenigingen en overnames door stichtingen en verenigingen (hoofdstuk 216)
10. Langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva (hoofdstukken 224 en 258)

11. Verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor (hoofdstuk 292)
12. Kerncijfers en kengetallen gedefinieerd in wet- en regelgeving (hoofdstuk 430)
13. Wijzigingen als gevolg van wet- en regelgeving voor onderwijsinstellingen (hoofdstuk 660)
14. Redactionele wijzigingen

De voorgestelde wijzigingen in de RJk-bundel hebben betrekking op:

1. Presentatie dividend deelnemingen waarin geen invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend (hoofdstuk B3.1)
2. Fusies en overnames (hoofdstuk B3.2)
3. Langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva (hoofdstuk B5.2 en B9.4)
4. Verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor (hoofdstuk B11)
5. Fiscale verwerking van goodwill in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlagen D3.1 en D3.2)
6. Fiscale correcties in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlagen D3.1 en D3.2)
7. Redactionele wijzigingen

Commentaarperiode:

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 30 juni 2023 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Achtergrond en inhoud

Op de in oktober 2022 uitgebrachte RJ-bundel en RJk-bundel (jaareditie 2022) zijn commentaren ontvangen. Na bespreking van deze ontvangen commentaren stelt de RJ voor inhoudelijke en redactionele wijzigingen aan te brengen in diverse hoofdstukken van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

In deze paragraaf worden de voorgestelde wijzigingen in de RJ-bundel nader toegelicht.

1. Verkrijgingsprijs van een deelneming bij ruiltransacties (hoofdstuk 214)

Als een deelneming wordt verkregen in een ruiltransactie, wordt de verkrijgingsprijs gesteld op de reële waarde van de tegenprestatie die wordt verstrekt in ruil voor het kapitaalbelang in de deelneming (alinea 305 van hoofdstuk 214 ‘Financiële vaste activa’). In alinea 214.305 is bepaald dat deze reële waarde dan moet worden bepaald op het moment waarop overeenstemming over de ruilverhouding is bereikt. Dit is niet consistent met alinea 203 van hoofdstuk 216 ‘Fusies en overnames’. Die alinea bepaalt namelijk dat de verkrijgingsprijs bij een overname wordt gesteld op de reële waarde van de tegenprestatie op de overnamedatum. De RJ stelt daarom een wijziging in alinea 214.305 voor om deze alinea in lijn te brengen met de bepalingen in alinea 216.203.

2. Houden van uitsluitend stemrechtloze aandelen (hoofdstuk 214)

Alinea 326a van hoofdstuk 214 'Financiële vaste activa' verwijst naar hoofdstuk 226 'Effecten' voor de classificatie en waardering van deelnemingen waarin uitsluitend stemrechtloze aandelen worden gehouden en geen sprake is van het uitoefenen van invloed van betekenis op het financiële en zakelijke beleid. Dit wordt echter behandeld in de bepalingen van hoofdstuk 214. De RJ stelt daarom voor de verwijzing te laten vervallen.

3. Transacties die geen deel uitmaken van de overname (hoofdstuk 216)

Hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' bevat geen expliciete bepalingen voor het verwerken van transacties die als onderdeel van de overname worden overeengekomen, maar in feite geen deel uitmaken van de overname. Voorbeelden van dergelijke transacties zijn transacties die in feite een bestaande relatie tussen de verkrijgende partij en de overgenomen partij afwikkelen en transacties die werknemers of voormalige eigenaars van de overgenomen partij vergoeden voor toekomstige diensten. De RJ stelt in een nieuwe alinea 216.201a voor dat de verkrijgende partij op basis van de economische realiteit beoordeelt of dergelijke transacties als afzonderlijke transacties worden verwerkt.

4. Belang van derden bij stapsgewijze overnames (hoofdstuk 216)

De RJ stelt voor om in alinea 204 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' te verduidelijken hoe een eventueel belang van derden bij een stapsgewijze overname wordt bepaald.

5. Omgekeerde verwatering leidend tot beschikkingsmacht (hoofdstuk 216)

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 stelt voor in alinea 205 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' te verduidelijken dat dan sprake is van een stapsgewijze overname die in de geconsolideerde jaarrekening wordt verwerkt volgens de bepalingen van alinea 216.204.

6. Verwerking van identificeerbare activa en passiva in de balans (hoofdstuk 216)

De RJ stelt voor om aan het voorbeeld in alinea 210 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' het voorbeeld uit alinea 211a van hoofdstuk 210 'Immateriële vaste activa' toe te voegen zodat deze alinea's meer op elkaar aansluiten.

7. Verwerking van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten (hoofdstuk 216)

De RJ stelt voor om in alinea 235 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' de verwerking in de winst-en-verliesrekening van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten meer principle-based te formuleren. De RJ is van mening dat met deze voorgestelde bepalingen meer recht wordt gedaan aan de feitelijke situatie en dat de voorgestelde bepalingen daarmee tot betere verslaggeving leiden.

8. Toelichting van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten (hoofdstuk 216)

In hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' zijn zeer beperkte toelichtingsvereisten opgenomen voor negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten, in tegenstelling tot de toelichtingsvereisten voor positieve goodwill en negatieve goodwill die wel betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten. Vrijwel al deze

toelichtingsvereisten worden ook relevant geacht voor negatieve goodwill die geen betrekking heeft op toekomstige verliezen en lasten.

9. Fusies tussen stichtingen en verenigingen en overnames door stichtingen en verenigingen (hoofdstuk 216)

De RJ stelt voor het toepassingsgebied van paragraaf 6 ‘Fusies en overnames van stichtingen en verenigingen’ van hoofdstuk 216 ‘Fusies en overnames’ te verduidelijken. Paragraaf 6 is zowel van toepassing op fusies tussen stichtingen en verenigingen als op overnames door stichtingen en verenigingen. Ook wordt voorgesteld alinea 216.607 te laten vervallen, omdat deze alinea slechts verwijzingen naar andere paragrafen bevat.

10. Langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva (hoofdstukken 224 en 258)

De RJ stelt voor om de presentatie en toelichting van langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva te verduidelijken in hoofdstuk 224 ‘Overlopende activa’ en hoofdstuk 258 ‘Overlopende passiva’.

De RJ wil verduidelijken dat overlopende activa met een overwegend langlopend karakter onder de vaste activa worden gerubriceerd. De RJ stelt daarom voor om in alinea 224.102 voor de classificatie van overlopende activa als vast of vlottend actief te verwijzen naar de bepalingen hieromtrent in hoofdstuk 190, paragraaf 2 ‘Onderscheid vast/vlottend’.

Verder stelt de RJ voor om in alinea 224.106 te verduidelijken dat, indien overlopende activa afzonderlijk onder de vlottende activa worden opgenomen, in de toelichting wordt aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar. De RJ merkt aanvullend op dat als de overlopende activa worden samengevoegd met de overige vorderingen op grond van artikel 2:370 lid 2 BW de verplichting bestaat om aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd van (het totaal van) de overige vorderingen langer is dan een jaar.

De RJ stelt voor om in hoofdstuk 258 een verduidelijking aan te brengen ten aanzien van de verwerking van het kortlopende deel van onder de langlopende schulden opgenomen overlopende passiva. In overeenstemming met alinea 308 van hoofdstuk 254 ‘Schulden’ stelt de RJ voor om in alinea 258.102 de aanbeveling op te nemen het kortlopende deel van langlopende overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld.

Ook stelt de RJ voor om in alinea 258.107 te verduidelijken dat, indien overlopende passiva afzonderlijk onder de kortlopende schulden worden opgenomen, in de toelichting wordt aangegeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar. De RJ merkt aanvullend op dat als de overlopende passiva worden samengevoegd met de overige schulden op grond van artikel 2:375 lid 2 BW de verplichting bestaat om te vermelden tot welk bedrag de resterende looptijd van (het totaal van) de overige schulden langer is dan een jaar.

11. Verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor (hoofdstuk 292)

De RJ stelt voor om alinea 315 van hoofdstuk 292 ‘Leasing’ aan te passen. Deze alinea behandelt de verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor en verwijst daarbij naar verkoopkosten. Deze verwijzing is overbodig en derhalve stelt de RJ voor om deze te verwijderen. Beoordeeld moet worden of er sprake is van initiële directe kosten (zoals gedefinieerd in hoofdstuk 292 ‘Leasing’).

12. Kerncijfers en kengetallen gedefinieerd in wet- en regelgeving (hoofdstuk 430)

In alinea 104 van hoofdstuk 430 ‘Kerncijfers, kengetallen en meerjarenoverzichten’ wordt voorgeschreven om alle kerncijfers en kengetallen in de jaarstukken die niet direct uit de jaarrekening zijn af te leiden, duidelijk te omschrijven en toe te lichten (waaronder de definitie, berekeningswijze en, voor zover mogelijk, een cijfermatige aansluiting met posten in de jaarrekening). Deze alinea kent geen uitzondering voor prudentiële ratio’s zoals wel opgenomen in de ‘ESMA Guidelines on APMs’.

De RJ is van mening dat verondersteld mag worden dat kerncijfers en kengetallen die zijn gedefinieerd in wet- en regelgeving bekend zijn bij gebruikers van de jaarstukken en daarom niet specifiek hoeven te worden toegelicht. Daarom stelt de RJ voor de bepaling in alinea 430.104 aan te passen.

13. Wijzigingen als gevolg van wet- en regelgeving voor onderwijsinstellingen (hoofdstuk 660)

Op 1 augustus 2022 is de Wet op het voortgezet onderwijs 2020 (WVO 2020) van kracht geworden. Deze wet vervangt de Wet op het voortgezet onderwijs (WVO). Dit is verwerkt in paragraaf 0 Definities van hoofdstuk 660 ‘Onderwijsinstellingen en in alinea 660.101. Verder zijn de agrarische opleidingscentra (AOC’s) per 1 augustus 2022 omgezet in afzonderlijke mbo-instellingen en afzonderlijke vo-scholen. Dit leidt tot een aanpassing in 660.0 waarin thans nog wordt geregeld dat het middelbaar beroepsonderwijs en het voortgezet onderwijs binnen een AOC als één sector worden beschouwd. Daarnaast is alinea 660.201 vervallen, omdat deze alinea betrekking heeft op de Regeling ‘Onvoorziene gevallen bij invoering vereenvoudiging bekostiging voortgezet onderwijs VO 2018’. Deze regeling is per 1 januari 2023 vervallen.

14. Voorgestelde redactionele wijzigingen

In diverse hoofdstukken wordt voorgesteld redactionele wijzigingen door te voeren. Hieronder vallen alle voorgestelde wijzigingen die hierboven niet afzonderlijk zijn toegelicht.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen

In deze paragraaf worden de voorgestelde wijzigingen in de RJk-bundel nader toegelicht. Op basis van alinea 301 van hoofdstuk M1 ‘Microrechtspersonen’ zijn de voorstellen die betrekking hebben op verwerkings- en waarderingsaspecten ook van toepassing voor microrechtspersonen.

1. Presentatie dividend deelnemingen waarin geen invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend (hoofdstuk B3.1)

Alinea 109 van hoofdstuk B3 paragraaf 1 ‘Financiële vaste activa’ behandelt de waardering van deelnemingen waarin geen invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend en de presentatie van het gedeclareerde dividend in de winst-en-verliesrekening. In deze alinea is thans opgenomen dat het gedeclareerde dividend in de winst-en-verliesrekening als resultaat deelneming wordt verantwoord. Artikel 7 lid 4 Besluit modellen jaarrekening schrijft echter voor dat het gedeclareerde dividend wordt verantwoord als eerste post van de financiële baten als ‘uitkeringen uit niet op vermogenswaarde en dergelijke gewaardeerde deelnemingen’. De RJ stelt derhalve voor alinea 109 van hoofdstuk B3 paragraaf 1 ‘Financiële vaste activa’ overeenkomstig aan te passen.

2. Fusies en overnames (hoofdstuk B3.2)

In de RJK-bundel is in alinea 202 van hoofdstuk B3 paragraaf 2 ‘Fusies en overnames’ opgenomen dat kleine rechtspersonen voor de verwerking van fusies en overnames in de geconsolideerde jaarrekening en voor de verwerking van een activa/passiva-transactie in de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening hoofdstuk 216 ‘Fusies en overnames’ uit de RJ-bundel moeten toepassen. Bovenstaande voorstellen voor de verwerking van fusies en overnames door grote en middelgrote rechtspersonen (nummers 3 tot en met 7) zijn daarom eveneens voor kleine rechtspersonen van toepassing.

3. Langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva (hoofdstukken B5.2 en B9.4)

De RJ stelt voor om de presentatie en toelichting van langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva te verduidelijken in hoofdstuk B5 paragraaf 2 ‘Overlopende activa’ en hoofdstuk B9 paragraaf 4 ‘Overlopende passiva’.

De RJ wil verduidelijken dat overlopende activa met een overwegend langlopend karakter onder de vaste activa worden gerubriceerd. De RJ stelt daarom voor om in alinea 203 van hoofdstuk B5 paragraaf 2 ‘Overlopende activa’ voor de classificatie van overlopende activa als vast of vlottend actief te verwijzen naar de bepalingen hieromtrent in alinea’s 105 tot en met 107 van hoofdstuk A2 ‘Verwerking en waardering’.

De RJ stelt voor om in hoofdstuk B9 paragraaf 4 ‘Overlopende passiva’ een verduidelijking aan te brengen ten aanzien van de verwerking van het kortlopende deel van onder de langlopende schulden opgenomen overlopende passiva. In overeenstemming met alinea 206 van hoofdstuk B9 ‘Verplichtingen/Schulden’ stelt de RJ voor om in alinea 402 van hoofdstuk B9 paragraaf 4 ‘Overlopende passiva’ de aanbeveling op te nemen het kortlopende deel van langlopende overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld.

Ook stelt de RJ voor om in alinea 403 van hoofdstuk B9 paragraaf 4 ‘Overlopende passiva’ te verduidelijken dat, indien overlopende passiva afzonderlijk onder de kortlopende schulden worden opgenomen, overwogen kan worden om in de toelichting aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar. De RJ merkt aanvullend op dat als de overlopende passiva worden samengevoegd met de overige schulden op grond van artikel 2:375 lid 2 BW en de geldende vrijstellingen van artikel 2:369 lid 3 BW de verplichting bestaat om aan te geven tot welk bedrag van het totaal van de kortlopende schulden de resterende looptijd langer is dan een jaar. In alinea 403 van hoofdstuk B9 paragraaf 4 ‘Overlopende passiva’ was derhalve ten onrechte een toelichtingsverplichting opgenomen ten aanzien van het langlopend deel van afzonderlijk onder de kortlopende schulden opgenomen overlopende passiva.

4. Verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor (hoofdstuk B11)

In de RJK-bundel wordt in alinea 114 in hoofdstuk B11 ‘Leasing’ naar de RJ-bundel verwezen voor de verwerking van financiële en operationele leasing in de jaarrekening van de lessor. Bovenstaand voorstel voor de verwerking van initiële directe kosten in de jaarrekening van de lessor door grote en middelgrote rechtspersonen (nummer 11), is daarom eveneens voor kleine rechtspersonen van toepassing.

5. Fiscale verwerking van goodwill in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlagen D3.1 en D3.2)

De RJ stelt voor om in de Handreikingen bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlage D3) in te gaan op de fiscale verwerking van goodwill indien

de deelneming wordt gewaardeerd tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. De RJ stelt voor om in alinea 202 van bijlage D3.1 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen' en van bijlage D3.2 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen' op te nemen 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. 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.

6. Fiscale correcties in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlagen D3.1 en D3.2)

In alinea's 401 en 402 van de Handreikingen bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen (bijlage D3) wordt ingegaan op de verwerking van fiscale correcties in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen. Om aansluiting met de fiscale aangifte te behouden is het mogelijk om, in afwijking van hoofdstuk A3 paragraaf 3 'Foutherstel' van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen, in de jaarrekening correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting) retrospectief te verwerken. In het kader van hetzelfde uitgangspunt, het behouden van de aansluiting met de fiscale aangifte, acht de RJ het wenselijk dat tevens de mogelijkheid wordt geboden om, in afwijking van hoofdstuk A3 paragraaf 3 'Foutherstel', materiële correcties prospectief te verwerken indien daarmee wordt aangesloten op de fiscale verwerking. De RJ stelt derhalve voor om in alinea 402 van bijlage D3.1 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen' en van bijlage D3.2 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen' te vermelden 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.

Op grond van artikel 2:395a BW zijn microrechtspersonen vrijgesteld van het opnemen van de specifieke toelichtingen in de jaarrekening, zoals vereist volgens de afdelingen 5 en 6 van Titel 9 Boek 2 BW. Derhalve wordt voorgesteld om in alinea 401 van bijlage D3.1 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen' de bepaling te verwijderen dat bij een retrospectieve verwerking van fiscale correcties dergelijke correcties worden toegelicht.

7. Voorgestelde redactionele wijzigingen

In diverse hoofdstukken wordt voorgesteld redactionele wijzigingen door te voeren. Hieronder vallen alle voorgestelde wijzigingen die hierboven niet afzonderlijk zijn toegelicht.

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens

115 CRITERIA VOOR OPNAME EN VERMELDING VAN GEGEVENS

Deze Richtlijn 122 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn 122 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020.

115.2 Criteria voor vermelding

Nadere uitwerking

211 Op grond van het gestelde in artikel 2:363 lid 3, laatste volzin, BW dienen de vermeldingen krachtens de artikelen 2:378 **BW** (vermeldingen ter zake van het eigen vermogen), 2:382 **BW** (vermelding van het gemiddeld aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame werknemers ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf en een opgave van het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is) en 2:383 **BW** (bezoldiging bestuurders, commissarissen etc.) **BW**-altijd te worden opgenomen. Deze informatie is derhalve relevant op grond van haar aard (alinea 115.206).

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 122 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta

122 PRIJSGRONDSLAGEN VOOR VREEMDE VALUTA

Deze Richtlijn 122 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn 122 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020.

122.3 Gebruik van een presentatievaluta die verschil van de functionele valuta, waaronder omrekening van een bedrijfsuitoefening in het buitenland

Omrekening in de presentatievaluta bij hyperinflatie

311 Indien de bedrijfsuitoefening in het buitenland geheel of gedeeltelijk wordt vervreemd, wordt (het deel van) het cumulatieve bedrag van de omrekeningsverschillen met betrekking tot de bedrijfsuitoefening in het buitenland niet langer aangehouden in de reserve omrekeningsverschillen (artikel 2:389 lid 8 BW).

Deze cumulatieve omrekeningsverschillen dienen op het moment van vervreemding te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening als onderdeel van het resultaat op de vervreemding van de bedrijfsuitoefening in het buitenland. Het in de winst-en-verliesrekening verwerkte cumulatieve bedrag van de omrekeningsverschillen wordt overeenkomstig artikel 2:377 lid 8 BW afzonderlijk toegelicht.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa

210 IMMATERIELE VASTE ACTIVA

Deze Richtlijn 210 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn 210 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

210.2 Waardering bij eerste verwerking van een immaterieel vast actief

Verkrijging als onderdeel van een fusie of overname

211 In overeenstemming met dit hoofdstuk en met hoofdstuk 216 Fusies en overnames:

- a. verantwoordt de verkrijger een immaterieel vast actief in overeenstemming met de criteria zoals opgenomen in de alinea's 201 en 202, ook wanneer dat immaterieel vast actief ~~nog~~ niet was verantwoord in de jaarrekening van de overgenomen partij; en
- b. wordt, indien de verkrijgingsprijs (dat wil zeggen: de reële waarde) van een door een fusie of overname verkregen immaterieel vast actief niet betrouwbaar kan worden vastgesteld, dat actief niet verantwoord als een afzonderlijk immaterieel vast actief, maar wordt geacht te zijn begrepen in de goodwill.

210.5 Presentatie en toelichting

Algemeen

501 Voor immateriële vaste activa dient de rechtspersoon per categorie de volgende gegevens in de toelichting op te nemen, waarbij een onderscheid dient te worden aangebracht naar intern gegenereerde immateriële vaste activa en gekochte immateriële vaste activa:

a. de grondslagen van waardering voor de bepaling van de kostprijs en/of de actuele waarde

ba. de economische levensduur of de gehanteerde afschrijvingspercentages;

cb. de gehanteerde afschrijvingsmethoden;

de. de historische kostprijs en de cumulatieve afschrijvingen (inclusief bijzondere waardeverminderingen) aan het begin en het einde van het boekjaar;

ed. de post in de winst-en-verliesrekening waarin de afschrijving van de immateriële vaste activa is opgenomen;

fe. een aansluiting tussen de boekwaarde aan het begin en einde van het boekjaar, waarin de volgende mutaties afzonderlijk worden getoond:

1. investeringen, waarbij afzonderlijk dienen te worden gepresenteerd intern vervaardigde en de bij overname verkregen activa;
2. buitengebruikstellingen en afstotingen;
3. herwaarderingen, indien het actuele-waarde-model wordt toegepast;
4. bijzondere waardeverminderingen van vaste activa;
5. terugnemingen van bijzondere waardeverminderingen;
6. afschrijvingen;
7. omrekeningsverschillen;
8. overige mutaties in de boekwaarde.

Op grond van artikel 2:368 lid 2 BW wordt voor iedere post behorende tot de immateriële vaste activa die tegen actuele waarde wordt gewaardeerd, de som van de herwaarderingen per

balansdatum vermeld. Artikel 9 van het Besluit actuele waarde vereist dat in geval van waardering tegen actuele waarde in de toelichting wordt uiteengezet hoe de actuele kostprijs, bedrijfswaarde of opbrengstwaarde is bepaald.

Middelgrote rechtspersonen zijn vrijgesteld van het aan te brengen onderscheid tussen intern gegenereerde immateriële vaste activa en gekochte immateriële vaste activa.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

212 MATERIELE VASTE ACTIVA

Deze Richtlijn 212 (aangepast 2022) vervangt Richtlijn 212 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

212.4 Waardering na eerste verwerking

Actuele waarde model

404 De actuele kostprijs is volgens artikel 2 van het Besluit actuele waarde;
- de actuele inkoopprijs of,
- de actuele vervaardigingsprijs,
beide onder aftrek van cumulatieve afschrijvingen.

De actuele kostprijs betreft de waardering van het actief zelf en niet de waardering van een eventueel beoogd vervangend actief

De keuze tussen de actuele inkoopprijs en actuele vervaardigingsprijs dient aan te sluiten op de wijze waarop de rechtspersoon het actief heeft verkregen.

[In bijlage onderdeel A is een voorbeeld van de toepassing van het actuele waarde model opgenomen.](#)

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 214 Financiële vaste activa

214 FINANCIËLE VASTE ACTIVA

Deze Richtlijn 214 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 214 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

214.3 Waardering van deelnemingen

Bepaling van de verkrijgingsprijs

305 De verkrijgingsprijs dient te worden gesteld op het geldbedrag of equivalent daarvan dat overeengekomen is voor de deelneming, dan wel de reële waarde (op ~~het moment waarop overeenstemming over de ruilverhouding is bereikt~~ het moment van de

verkrijging) van de andere tegenprestatie die door de deelnemende rechtspersoon wordt verstrekt in ruil voor het kapitaalbelang in de deelneming, vermeerderd met eventuele kosten die direct toerekenbaar zijn aan het verkrijgen van de deelneming.

In hoofdstuk 216 Fusies en overnames, alinea 203 tot en met 207, 241 en 242, wordt de bepaling van de verkrijgingsprijs bij fusies en overnames behandeld. Alinea 104 van dat hoofdstuk geeft het toepassingsgebied van deze bepalingen aan. Deze alinea's zijn mutatis mutandis van toepassing op de bepaling van de verkrijgingsprijs van deelnemingen.

Voor deelnemingen verworven door fusies en overnames onder gemeenschappelijke leiding is alinea 343 van dit hoofdstuk van toepassing.

Voor deelnemingen verworven door een omgekeerde overname (zoals beschreven in alinea 109 van hoofdstuk 216 Fusies en overnames) is alinea 342 van dit hoofdstuk van toepassing.

Toepasselijkheid van de onderscheiden grondslagen

326a In het geval dat tot aandelen of certificaten daarvan in het kapitaal van een deelneming waarin invloed van betekenis op het financiële en zakelijke beleid wordt uitgeoefend, ook behoren aandelen waarvan een statutaire regeling als bedoeld in artikel 228 lid 5 BW bepaalt dat daarvoor geen stem kan worden uitgebracht, komt voor deze stemrechtloze aandelen de vermogensmutatiemethode aan de orde op dezelfde wijze als voor gewone aandelen.

Indien uitsluitend stemrechtloze aandelen worden gehouden kan geen invloed van betekenis worden uitgeoefend op het financiële en zakelijke beleid en komt de vermogensmutatiemethode niet aan de orde. ~~Verwezen wordt naar hoofdstuk 226 Effecten.~~

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 216 Fusies en overnames

216 FUSIES EN OVERNAMES

Deze Richtlijn 216 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 216 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

216.2 Overnames

201a Het is mogelijk dat de verkrijgende partij en de overgenomen partij reeds een bestaande relatie of andere overeenkomst hadden voor de overname, of mogelijk sluiten beide partijen bij de overname een overeenkomst af die losstaat van de overname. Voorbeelden van dergelijke transacties zijn transacties die in feite een bestaande relatie tussen de verkrijgende partij en de overgenomen partij afwickelen en transacties die in feite werknemers of voormalige eigenaars van de overgenomen partij vergoeden voor toekomstige diensten. De verkrijgende partij dient op basis van de economische realiteit te beoordelen of dergelijke transacties als afzonderlijke transacties dienen te worden verwerkt. In de alinea's 401 tot en met 408 van hoofdstuk 190 Overige algemene uiteenzettingen zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot samengestelde transacties. Voor zover relevant zijn deze bepalingen ook van toepassing op de beoordeling of sprake is van transacties die afzonderlijk moeten worden verwerkt.

Bepaling van de verkrijgingsprijs

Algemeen

203 ...

Stapsgewijze overnames

204 Wanneer sprake is van een stapsgewijze overname, is de verkrijgingsprijs de som van de verkrijgingsprijzen van de afzonderlijke transacties. De reële waarden van de identificeerbare activa en passiva van de overgenomen partij worden vervolgens bepaald naar de data waarop elke afzonderlijke verkrijging wordt opgenomen in de jaarrekening van de verkrijgende partij.

Alleen op het moment dat beschikkingsmacht wordt verkregen, is het toegestaan de identificeerbare activa en passiva van het reeds gehouden belang tegen de reële waarde op te nemen. Een eventuele aanpassing van de identificeerbare activa en passiva naar de reële waarde samenhangend met het belang dat reeds werd gehouden is een herwaardering en wordt overeenkomstig artikel 2:390 BW verwerkt.

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. Verwezen wordt naar alinea 213.

205 ~~(vervallen)~~ Indien een deelneming eigen aandelen inkoop van andere aandeelhouders waardoor het relatieve belang van de deelnemende rechtspersoon in die deelneming zodanig toeneemt dat beschikkingsmacht wordt verkregen, is ook sprake van een stapsgewijze overname. De bepalingen in alinea 204 zijn van toepassing voor de verwerking in de geconsolideerde jaarrekening.

Verhandelbare vermogenstitels die door de verkrijgende partij worden uitgegeven

206 ...

Aan de overname gerelateerde kosten

207 ...

Verwerking van identificeerbare activa en passiva in de balans

210 Onder de identificeerbare activa en passiva waarover de verkrijgende partij de beschikkingsmacht verkrijgt, kunnen activa en passiva begrepen zijn die voorheen niet waren verwerkt in de balans van de overgenomen partij. Dit kan zijn omdat zij vóór de overname niet voor verwerking in aanmerking kwamen. Dit zou bijvoorbeeld een latente belastingvordering uit hoofde van verliescompensatie kunnen zijn die na de overname kan worden benut, of een immaterieel vast actief dat niet is verantwoord in de jaarrekening van de overgenomen partij.

Negatieve goodwill bij een overname

235 **Negatieve goodwill dient als een afzonderlijke overlopende passiefpost te worden opgenomen.**

Voor zover negatieve goodwill betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten waarmee rekening is gehouden in het overnameplan en die betrouwbaar kunnen worden vastgesteld, doch die nog geen identificeerbare verplichting vormen op de overnamedatum, dient dit gedeelte van de negatieve goodwill ten gunste van de winst-en-verliesrekening te worden gebracht naarmate deze verliezen en lasten zich voordoen. Indien deze verwachte verliezen en lasten niet worden verantwoord in de periode waarin deze werden verwacht, dient de negatieve goodwill te worden behandeld in overeenstemming met de hierna volgende bepalingen.

Voor zover negatieve goodwill geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten die betrouwbaar op de overnamedatum kunnen worden vastgesteld dient deze als volgt ten gunste van de winst-en-verliesrekening te worden gebracht:

- a. het gedeelte van de negatieve goodwill dat niet hoger is dan de reële waarde van identificeerbare niet-monetaire activa wordt stelselmatig ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebracht naar rato van de realisatie als gevolg van afschrijving of verkoop van de verworven niet-monetaire activa; de periode waarin de realisatie als gevolg van afschrijving plaatsvindt kan veelal worden benaderd door het gewogen gemiddelde van de resterende gebruiksduur van de verworven afschrijfbare vaste activa te bepalen; en
- b. het gedeelte van de negatieve goodwill dat hoger is dan de reële waarde van geïdentificeerde niet-monetaire activa wordt onmiddellijk ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebracht.

216.4 Toelichting

406 ~~Voor zover negatieve goodwill betrekking heeft op te verwachten toekomstige verliezen in overeenstemming met alinea 235, dient in de jaarrekening te worden vermeld~~De rechtspersoon dient voor negatieve goodwill het volgende in de jaarrekening toe te lichten:

~~a. een beschrijving van deze verliezen, het bedrag ervan en de periode waarin deze zich zullen voordoen;~~

~~b.a.~~ de periode waarin de negatieve goodwill ten gunste van de winst-en-verliesrekening wordt gebracht;

~~e.b.~~ de post van de winst-en-verliesrekening waaronder de bate in verband met de negatieve goodwill is verantwoord; en

~~d.c.~~ een mutatieoverzicht over de verslagperiode van de boekwaarde van de negatieve goodwill aangevende:

1. De bruto waarde en de cumulatief reeds ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebrachte negatieve goodwill aan het begin van de periode;
2. De aanvullend opgenomen negatieve goodwill;
3. De aanpassingen van de negatieve goodwill naar aanleiding van later geïdentificeerde activa en passiva en veranderingen in de waarde ervan;
4. De in de loop van de periode afgeboekte negatieve goodwill naar aanleiding van het afstoten van alle of een gedeelte van de activiteiten waarop de goodwill betrekking heeft;
5. De ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebrachte negatieve goodwill waarbij afzonderlijk wordt aangegeven het gedeelte van de negatieve goodwill

- dat ~~ten gunste van de winst-en-verliesrekening is gebracht, omdat het~~ geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten;
6. ~~O~~verige wijzigingen in de boekwaarde;
 7. ~~D~~e bruto waarde en de cumulatief reeds ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebrachte negatieve goodwill aan het einde van de periode; en- e.d. 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.

216.6 Fusies tussen stichtingen en verenigingen en overnames vandoor stichtingen en verenigingen

Verwerkingswijze van fusies tussen stichtingen en verenigingen en overnames vandoor stichtingen en verenigingen

607 ~~(vervallen)~~—Voor de verwerkingswijze van een fusie of overname van een stichting of vereniging die als overname kwalificeert wordt verwezen naar paragraaf 2 Overnames. ~~De verkregen identificeerbare activa en passiva dienen op overnamedatum te worden gewaardeerd tegen de reële waarde en eventuele goodwill of negatieve goodwill dient tot uitdrukking te worden gebracht.~~

~~Voor de verwerkingswijze van een fusie of overname die als samensmelting van belangen kwalificeert wordt verwezen naar paragraaf 3 Samensmelting van belangen. Bij deze methode dienen de samengevoegde activa en passiva in beginsel tegen hun boekwaarde te worden opgenomen en komen positieve en negatieve goodwill niet aan de orde.~~

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 224 Overlopende activa

224 OVERLOPENDE ACTIVA

Deze Richtlijn 224 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 224 (aangepast 2004) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

Begripsbepaling en uitwerking

102 Overlopende actiefposten kunnen zijn:

- vooruitbetaalde bedragen voor kosten die ten laste van volgende perioden komen, bijvoorbeeld voor assurantiepremies, contributies en abonnementen en uitgaven zoals bedoeld in alinea 235 van hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa;
- nog te ontvangen bedragen wegens baten ten gunste van voorgaande perioden, zoals rente over banksaldi en deposito's, terug te vorderen kosten en dergelijke.

Het karakterDe aard van de overlopende actiefposten dient, indien voor het inzicht als bedoeld in artikel 2:362 lid 1 BW van belang, hetzij door rubricering in de balans, hetzij door specifieke benaming, hetzij door een nadere uiteenzetting in de toelichting, tot uitdrukking te worden gebracht.

Voor de classificatie als vast of als vlottend actief wordt verwezen naar paragraaf 2 Onderscheid vast/vlottend van hoofdstuk 190 Overige algemene uiteenzettingen.

106 **Indien de overlopende activa ~~in een afzonderlijke rubriek~~ onder de vlottende activa in de balans worden opgenomen, dient in de toelichting aangegeven te worden tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar. ~~in welke mate de post als langlopend is te beschouwen.~~**

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 258 Overlopende passiva

258 OVERLOPENDE PASSIVA

Deze Richtlijn 258 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 258 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

Definities

102 Overlopende passiva kunnen zijn:

- vooruitontvangen bedragen voor baten die ten gunste van volgende perioden komen, bijvoorbeeld voor contributies en abonnementen bij verenigingen respectievelijk uitgevers van periodieken;
- nog te betalen bedragen (eventueel geschat) ter zake van lasten die aan een verstreken periode zijn toegerekend, zoals telefoonkosten, kosten van energie, lopende rente op schulden en dergelijke.

Deze overlopende passiva kunnen ook onder de schulden in de balans worden opgenomen.

~~Het karakter~~De aard van de overlopende passiefposten dient, indien voor het inzicht als bedoeld in artikel 2:362 lid 1 BW van belang, hetzij door rubricering in de balans, hetzij door specifieke benaming, hetzij door een nadere uiteenzetting in de toelichting, tot uitdrukking te worden gebracht.

Indien sprake is van langlopende overlopende passiva wordt aanbevolen om het kortlopende deel van de overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld.

107 **Indien de overlopende passiva ~~in een afzonderlijke rubriek~~ onder de kortlopende schulden in de balans worden opgenomen, dient in de toelichting aangegeven te worden tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar. ~~in welke mate de post als langlopend is te beschouwen.~~**

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 270 De winst-en-verliesrekening

270 DE WINST-EN-VERLIESREKENING

Deze Richtlijn 300 (aangepast 2022) vervangt Richtlijn 270 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

270.5 Overige detaillering van de winst-en-verliesrekening

501 Artikel 2:377 lid 3 BW geeft in beginsel de detaillering van de winst-en-verliesrekening aan indien voor de categoriale kostensplitsing gekozen wordt. Artikel 2:377 lid 4 BW regelt dit voor de functionele kostensplitsing.

In het Besluit modellen jaarrekening is dit nader uitgewerkt in ~~een viertal twee~~ modellen: E ~~en G~~ voor de categoriale kostensplitsing ~~in een verticale, respectievelijk horizontale (ook wel aangeduid als seontro-vorm) opstelling~~ en F ~~en H op dezelfde wijze~~ voor de functionele kostensplitsing.

~~De verticale opstelling van de winst-en-verliesrekening verdient in het algemeen de voorkeur boven de horizontale, omdat zij een beter inzicht geeft in de onderlinge samenhang tussen baten en lasten en hun invloed op het resultaat.~~ Artikel 2:397 BW staat aan middelgrote rechtspersonen toe om enige posten niet afzonderlijk op te nemen doch samen te voegen.

Voor deze beknopte winst-en-verliesrekeningen kunnen in de praktijk de modellen I en J worden toegepast. ~~Deze modellen hebben betrekking op de verticale opstelling. Een beknopte winst-en-verliesrekening op basis van de horizontale opstelling is niet in het besluit opgenomen.~~

Voor de Modellen en de tekst van het Besluit modellen jaarrekening wordt verwezen naar hoofdstuk 910.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 292 Leasing

292 LEASING

Deze Richtlijn 292 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 292 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

Operationele leases in de jaarrekening van de lessor

Verwerking

315 **Initiële directe kosten, ~~niet zijnde verkoopkosten,~~ gemaakt om opbrengsten te genereren uit operationele lease worden hetzij toegerekend over de leaseperiode tegenover de leasebaten, hetzij direct ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht. Onder initiële kosten worden niet verstaan de vergoedingen die de lessor betaalt aan de lessee of derden als stimulering voor de lessee om een overeenkomst te sluiten. Deze vergoedingen dienen tijdsevenredig te worden toegerekend aan de leaseperiode, tenzij een andere wijze van toerekening aan de baten die met het leaseobject worden gegenereerd meer representatief is.**

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 300 Functie en indeling

300 FUNCTIE EN INDELING

Deze Richtlijn 300 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn 300 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

Indeling toelichting

106 Het specifieke gedeelte van de toelichting omvat de grondslagen voor zover deze niet in het algemene gedeelte zijn weergegeven, alsmede de uiteenzettingen en vermeldingen omtrent waardebepalingen en de daarvoor toegepaste technieken en voorts specificaties ter zake van de balans en de winst-en-verliesrekening.

Detailering van de posten van de netto-omzet naar groepen van goederen en diensten, wordt ook in dit gedeelte ondergebracht, tenzij deze gegevens om wille van de duidelijkheid in een afzonderlijk deel van de toelichting zijn verwerkt.

De grondslagen, vermeldingen en specificaties als bedoeld in deze alinea worden bij voorkeur per post in de volgorde van de balans en van de winst-en-verliesrekening toegelicht.

Door de wet verlangde informatie over het gemiddelde aantal werknemers ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf, het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is (artikel 2:382 BW), bezoldiging en dergelijke van (voormalige) bestuurders en van (voormalige) commissarissen en eventueel verstrekte leningen (artikel 2:383, 383c, 383d en 383e BW) verkrijgt eveneens een plaats in dit gedeelte van de toelichting.

Voorts worden hier bij toepassing van de functionele kostenindeling de bedragen van lonen, sociale lasten en pensioenlasten vermeld (artikel 2:382 BW).

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 430 Kerncijfers, kengetallen en meerjarenoverzichten

430 KERNCIJFERS, KENGETALLEN EN MEERJARENVERZICHTEN

Deze Richtlijn 430 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 430 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

Gebruik van kerncijfers en kengetallen

104 De kerncijfers en kengetallen in jaarstukken worden onderscheiden in direct en niet direct uit de jaarrekening af te leiden kerncijfers en kengetallen. **De kerncijfers en kengetallen die niet direct uit de jaarrekening zijn af te leiden of die niet in wet- en regelgeving specifiek zijn gedefinieerd, dienen duidelijk te worden omschreven en toegelicht (waaronder de definitie, berekeningswijze en, voor zover mogelijk, een cijfermatige aansluiting met posten in de jaarrekening).**

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen

660 ONDERWIJSINSTELLINGEN

Deze Richtlijn 660 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn 660 (aangepast 2022) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

660.0 Definities

Onderwijssector: een opleiding of het geheel van opleidingen, op grond van onderscheidenlijk de WPO, de WEC, de WVO 2020, de WEB of de WHW, waarbij universiteiten en hogescholen als afzonderlijke sectoren worden beschouwd. ~~Het voortgezet onderwijs en het middelbaar beroepsonderwijs binnen een AOC worden als één sector beschouwd.~~

Plandocument: ~~een document waarin de resultaten van het overleg tussen een academisch ziekenhuis en universiteit/faculteit wordt vastgelegd.~~

~~Een plandocument moet melding maken van de inspanningen van partijen om gegeven de bestaande infrastructuur en beschikbare voorzieningen van het academische ziekenhuis de ondersteunende taken ten behoeve van de medische faculteit te optimaliseren. In het plandocument wordt de samenwerking tussen universiteit en het academisch ziekenhuis in al zijn facetten vastgelegd.~~

~~Het gaat hier om drie facetten:~~

- ~~a. bestuurlijke samenwerking;~~
- ~~b. ondersteuning van de taken van de faculteit; en~~
- ~~c. financiële paragraaf.~~

660.1 Inleiding

Algemeen

101 Dit hoofdstuk heeft betrekking op de onderwijsinstelling waarop de Regeling jaarverslaggeving onderwijs (Rjo) van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) van toepassing is. De Rjo regelt de jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen. De Rjo is gebaseerd op de Wet op het primair onderwijs (WPO), Wet op de expertisecentra (WEC), Wet ~~op het~~ voortgezet onderwijs 2020 (WVO 2020), Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB) en de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) die de Minister van OCW de mogelijkheid geeft nadere regels te stellen voor de verantwoording van instellingen die vallen onder de genoemde wetten.

660.2 Verwerking en waardering

~~Vordering VO instelling op Ministerie OCW~~

201 ~~Voor de onderwijsinstelling vallende onder de WVO is het op basis van artikel 5 van de Regeling ‘Onvoorzene gevallen bij invoering vereenvoudiging bekostiging voortgezet onderwijs VO 2018’ (Staatscourant nr. 22990, 26 april 2019) toegestaan een vordering op te nemen op de Minister van OCW.~~

~~De onderwijsinstelling heeft daarmee de keuze om een vordering op te nemen dan wel een niet in de balans opgenomen actief. De onderwijsinstelling dient de omvang van de post en de wijze van verwerking in de jaarrekening toe te lichten. (vervallen)~~

660.5 Bijzondere onderwerpen

Universiteit met universitair medisch centrum

505 De universiteit met een medisch centrum ontvangt via de rijksbijdrage een vergoeding voor het medisch centrum. Voor zover deze vergoeding betrekking heeft op de werkplaatsfunctie van het medisch centrum is de universiteit slechts agent (en niet principaal). Dit deel van de rijksbijdrage komt derhalve niet in de staat van baten en lasten van de universiteit tot uitdrukking. **De universiteit dient de overdracht aan het medisch centrum van het bedrag van de rijksbijdrage voor de werkplaatsfunctie in de toelichting zichtbaar in mindering op de baten uit rijksbijdragen te verwerken.** De medische faculteit neemt vervolgens in de toelichting bij de jaarrekening een verantwoording op overeenkomstig alinea's ~~509~~, 510 en 511 van hoofdstuk 655 Zorgaanbieders, jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 940 Begrippen

940 BEGRIPPEN

Begrippen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

Begrip

Definitie

Onderwijssector

Een opleiding of het geheel van opleidingen, op grond van onderscheidenlijk de WPO, de WEC, de WVO 2020, de WEB of de WHW, waarbij universiteiten en hogescholen als afzonderlijke sectoren worden beschouwd.

~~Het voortgezet onderwijs en het middelbaar beroepsonderwijs binnen een AOC worden als één sector beschouwd.~~

~~Plandocument~~

~~Plandocument: een document waarin de resultaten van het overleg tussen een academisch ziekenhuis en universiteit/faculteit wordt vastgelegd.~~

~~Een plandocument moet melding maken van de inspanningen van partijen om gegeven de bestaande infrastructuur en beschikbare voorzieningen van het academische ziekenhuis de ondersteunende taken ten behoeve van de medische faculteit te optimaliseren. In het plandocument wordt de samenwerking tussen universiteit en het academisch ziekenhuis in al zijn facetten vastgelegd.~~

~~Het gaat hier om drie facetten:~~

~~a.— bestuurlijke samenwerking;~~

~~b.— ondersteuning van de taken van de faculteit; en~~

~~c.— financiële paragraaf.~~

~~Transactie~~

~~Een overdracht van een actief of passief.~~

Voorgestelde wijzigingen in RJK-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk B3 Financiële vaste activa en consolidatie

B3 FINANCIËLE VASTE ACTIVA EN CONSOLIDATIE

Deze Richtlijn B3 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn B3 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

B3.1 Financiële vaste activa

Verwerking en waardering

Deelneming

109 Deelnemingen waarin geen invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend, worden gewaardeerd (overeenkomstig artikel 2:384 lid 1 BW) tegen verkrijgingsprijs of actuele waarde. In de winst-en-verliesrekening wordt het gedeclareerde dividend ~~als resultaat deelneming~~ verantwoord als eerste post van de financiële baten als 'uitkeringen uit niet op vermogenswaarde en dergelijke gewaardeerde deelnemingen' (artikel 7 lid 4 Besluit modellen jaarrekening). Bij waardering tegen actuele waarde kunnen op grond van artikel 2:384 lid 7 BW waardeveranderingen ineens in het resultaat worden opgenomen. Voor deze in het resultaat geboekte waardevermeerderingen betreffende niet beursgenoteerde aandelen, wordt een herwaarderingsreserve gevormd (zie verder hoofdstuk B8 Eigen vermogen, alinea 109 en verder).

Indien waardevermeerderingen niet ineens in het resultaat worden opgenomen, worden de waardevermeerderingen rechtstreeks in de herwaarderingsreserve opgenomen (zie ook hoofdstuk B8 Eigen vermogen, alinea 109 en verder).

De verkrijgingsprijs wordt vastgesteld op het geldbedrag of het equivalent daarvan dat overeengekomen is voor de deelneming, dan wel de reële waarde van de tegenprestatie die door de deelnemende rechtspersoon wordt verstrekt in ruil voor het kapitaalbelang in de deelneming, vermeerderd met kosten die direct toerekenbaar zijn aan het verkrijgen van de deelneming.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk B5 Vorderingen en overlopende activa

B5 VORDERINGEN EN OVERLOPENDE ACTIVA

Deze Richtlijn B5 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn B5 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

B5.2 Overlopende activa

Presentatie en toelichting

203 Indien van belang voor het inzicht (artikel 2:362 lid 1 BW) ~~worden~~ wordt de aard van de overlopende activa tot uitdrukking gebracht door:

- aparte rubricering in de balans;
- specifieke benaming; en/of
- een nadere uiteenzetting in de toelichting.

Voor het onderscheid vast/vlottend wordt verwezen naar hoofdstuk A2, alinea's 105 tot en met 107.

Indien de overlopende activa apart onder de vlottende activa worden gerubriceerd, kan de rechtspersoon overwegen om ~~te vermelden in welke mate de post als langlopend is te beschouwen~~ aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk B9 Verplichtingen/Schulden

B9 VERPLICHTINGEN/SCHULDEN

Deze Richtlijn B9 (aangepast 2023) vervangt Richtlijn B9 (aangepast 2020) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024.

B9.4 Overlopende passiva

Verwerking en waardering

402 De toekenning van vooruitontvangen bedragen aan opvolgende perioden gebeurt stelselmatig.

~~Het karakter~~ De aard van de overlopende passiefposten wordt door rubricering in de balans, of door specifieke benaming, of door een nadere uiteenzetting in de toelichting, tot uitdrukking gebracht. Aanbevolen wordt het bedrag van de overlopende passiefposten alleen afzonderlijk in de balans op te nemen indien het bedrag ervan van voldoende belang is en in andere gevallen het bedrag samen te voegen met de overige schulden.

Indien sprake is van langlopende overlopende passiva wordt aanbevolen om het kortlopende deel van de overlopende passiva te rubriceren als kortlopende schuld.

Presentatie en toelichting

403 Indien de overlopende passiva ~~in een afzonderlijke rubriek~~ onder de kortlopende schulden in de balans worden opgenomen, ~~moet aangegeven worden in welke mate de post als langlopend is te beschouwen (artikel 2:375 Lid 2 BW).~~kan de rechtspersoon overwegen om in de toelichting aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar.

Voorgestelde wijzigingen in bijlage D3.1 Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen

D3.1 HANDREIKING BIJ DE TOEPASSING VAN FISCALE WAARDERINGSGRONDSLAGEN DOOR MICRORECHTSPERSONEN

Verwerking en waardering

Deelnemingen

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Er kunnen hierbij twee situaties worden onderscheiden:

- a. Indien de deelneming behoort tot of wordt gevoegd in de fiscale eenheid van de kleine rechtspersoon, is de deelneming niet (langer) als zelfstandig actief opgenomen in de fiscale aangifte van de fiscale eenheid, maar zijn de activa en passiva van de deelneming hierin opgenomen. ~~Daarentegen wordt de jaarrekening wel op enkelvoudige basis opgemaakt en kan de deelneming i~~In de jaarrekening van de rechtspersoon (het hoofd van de fiscale eenheid) kan de deelneming gewaardeerd worden tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen ~~van de deelneming~~ gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Hierdoor zal in beginsel het eigen vermogen aansluiten op het fiscale eigen vermogen volgens de fiscale aangifte. Indien het netto-bedrag van de activa en verplichtingen negatief is, wordt op grond van de doelstelling om aan te sluiten op de fiscale waardering, dit bedrag als passiefpost opgenomen, ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Ter presentatie van deze passiefpost kan bijvoorbeeld de post voorziening deelneming worden gehanteerd.
- b. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid is de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening ook gelijk aan de waarderingsgrondslag zoals toegepast in de fiscale aangifte. Dit betekent bijvoorbeeld dat als in de fiscale aangifte de deelneming wordt gewaardeerd tegen historische kostprijs, lagere bedrijfswaarde of tegen het (hogere) netto-bedrag van de activa en verplichtingen~~netto-vermogenswaarde~~ gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen, de deelneming in de jaarrekening op dezelfde wijze gewaardeerd wordt.

Indien goodwill die is ontstaan bij de overname van aandelen in de fiscale aangifte wordt verwerkt in het eigen vermogen, wordt de goodwill in de jaarrekening op dezelfde wijze verwerkt.

Bijzondere onderwerpen

Fiscale correcties over eerdere jaren

401 De Belastingdienst kan overgaan tot een navordering van belasting over eerdere jaren, bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek. Dit leidt in beginsel tot een correctie van de belastbare winst en van de te betalen of te vorderen vennootschapsbelasting over die eerdere jaren. Feitelijk vindt dan een correctie plaats van de aangifte(n) vennootschapsbelasting over eerdere jaren. Deze correcties kunnen echter niet meer in de reeds vastgestelde jaarrekeningen van deze eerdere jaren worden doorgevoerd.

Om aansluiting met de fiscale aangifte te behouden, is het mogelijk om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting) retrospectief te verwerken. Dat wil zeggen verwerking in het beginvermogen van de oudste nog niet vastgestelde jaarrekening. ~~Dergelijke correcties moeten worden toegelicht.~~

402 Omwille van de aansluiting op de fiscale behandeling van correcties wordt voor de verwerking van fiscale correcties op dit punt afgeweken van hoofdstuk A3.3 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen. De verwerking van fiscale correcties in de jaarrekening volgt de fiscale verwerking. Dit betekent dat niet-materiële fouten als gevolg van fiscale correcties ook retrospectief mogen worden verwerkt. Dit betekent dat als in de fiscale aangifte een correctie leidt tot een aanpassing van de belastbare winst over het 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 houdt geen wijziging in van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar. Als in de fiscale aangifte een fiscale correctie 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.

Voorgestelde wijzigingen in bijlage D3.2 Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen

D3.2 HANDREIKING BIJ DE TOEPASSING VAN FISCALE WAARDERINGSGRONDSLAGEN DOOR KLEINE RECHTSPERSONEN

Verwerking en waardering

Deelnemingen

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Er kunnen hierbij twee situaties worden onderscheiden:

- c. Indien de deelneming behoort tot of wordt gevoegd in de fiscale eenheid van de kleine rechtspersoon, is de deelneming niet (langer) als zelfstandig actief opgenomen in de fiscale aangifte van de fiscale eenheid, maar zijn de activa en passiva van de deelneming hierin opgenomen. ~~Daarentegen wordt de jaarrekening wel op enkelvoudige basis opgemaakt en kan de deelneming i~~In de jaarrekening van de rechtspersoon (het hoofd van de fiscale eenheid) kan de deelneming gewaardeerd

worden tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen ~~van de deelneming~~ gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Hierdoor zal in beginsel het eigen vermogen aansluiten op het fiscale eigen vermogen volgens de fiscale aangifte. Indien het netto-bedrag van de activa en verplichtingen negatief is, wordt op grond van de doelstelling om aan te sluiten op de fiscale waardering, dit bedrag als passiefpost opgenomen, ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Ter presentatie van deze passiefpost kan bijvoorbeeld de post voorziening deelneming worden gehanteerd.

- d. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid is de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening ook gelijk aan de waarderingsgrondslag zoals toegepast in de fiscale aangifte. Dit betekent bijvoorbeeld dat als in de fiscale aangifte de deelneming wordt gewaardeerd tegen historische kostprijs, lagere bedrijfswaarde of tegen het (hogere) netto-bedrag van de activa en verplichtingen~~netto-vermogenswaarde gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen~~, de deelneming in de jaarrekening op dezelfde wijze gewaardeerd wordt.

Indien goodwill die is ontstaan bij de overname van aandelen in de fiscale aangifte wordt verwerkt in het eigen vermogen, wordt de goodwill in de jaarrekening op dezelfde wijze verwerkt.

Bijzondere onderwerpen

Fiscale correcties over eerdere jaren

401 De Belastingdienst kan overgaan tot een navordering van belasting over eerdere jaren, bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek. Dit leidt in beginsel tot een correctie van de belastbare winst en van de te betalen of te vorderen vennootschapsbelasting over die eerdere jaren. Feitelijk vindt dan een correctie plaats van de aangifte(n) vennootschapsbelasting over eerdere jaren. Deze correcties kunnen echter niet meer in de reeds vastgestelde jaarrekeningen van deze eerdere jaren worden doorgevoerd.

Om aansluiting met de fiscale aangifte te behouden, is het mogelijk om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting) retrospectief te verwerken. Dat wil zeggen verwerking in het beginvermogen van de oudste nog niet vastgestelde jaarrekening. Dergelijke correcties moeten worden toegelicht (artikel 2:363 lid 5 BW).

402 Omwille van de aansluiting op de fiscale behandeling van correcties wordt voor de verwerking van fiscale correcties op dit punt afgeweken van hoofdstuk A3.3 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen. De verwerking van fiscale correcties in de jaarrekening volgt de fiscale verwerking. Dit betekent dat niet-materiële fouten als gevolg van fiscale correcties ook retrospectief mogen worden verwerkt. Dit betekent dat als in de fiscale aangifte een correctie leidt tot een aanpassing van de belastbare winst over het 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 houdt geen wijziging in van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar. Als in de fiscale aangifte een fiscale correctie 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.