

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2015

Algemeen

Voor u ligt de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen. De editie 2015 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Voor ontwerp-Richtlijnen die in deze editie definitief zijn geworden, geldt eveneens de ingangsdatum 1 januari 2016, tenzij anders is aangegeven. Eerdere toepassing wordt aanbevolen, tenzij in de Richtlijn anders is vermeld (zie ook Richtlijn 100 Inleiding, alinea 206).

Belangrijke mededeling: Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening

Op 9 oktober 2015 is de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (wetsvoorstel 34 176) in het Staatsblad gepubliceerd (Staatsblad 2015, nr. 349). Deze Uitvoeringswet heeft een aantal in het BW opgenomen voorschriften voor de financiële verslaggeving aangepast. Het Besluit tot inwerkingtreding van bovengenoemde Uitvoeringswet en het Besluit van 13 oktober 2015 tot wijziging van bijbehorende Besluiten (zoals onder meer het Besluit actuele waarde en Besluit modellen jaarrekening) zijn op 19 oktober 2015 in het Staatsblad gepubliceerd (Staatsblad 2015, nr. 350 en 351). De uit de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening voortvloeiende wijzigingen zijn in werking getreden op 1 november 2015 en zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

In verband met deze wetwijziging zijn vele – ook redactionele – wijzigingen doorgevoerd in hoofdstukken van deze editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen. Bij wijzigingen in hoofdstukken die het directe gevolg zijn van de wetwijziging is, als het een inhoudelijke wijziging van een Richtlijn betreft, bij de betreffende alinea een verticale streep in de kantlijn toegevoegd om aan te geven dat de desbetreffende alinea ten opzichte van de jaareditie 2014 is gewijzigd.

Doorlopende tekst Titel 9 Boek 2 BW

Ten behoeve van de lezer is in editie 2015 (in Bijlage 900.1) een 'doorlopende tekst' van Titel 9 Boek 2 BW opgenomen, zoals deze zal luiden na inwerkingtreding van Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening, met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de huidige tekst. De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) wijst er op dat hoewel de uiterste zorgvuldigheid is betracht, niet kan worden uitgesloten dat deze 'doorlopende tekst' eventuele onvolledigheden of onjuistheden en druk- of zetfouten kan bevatten waarvoor de RJ geen enkele verantwoordelijkheid kan aanvaarden.

Besluit actuele waarde e.d.

Relevant is om te benadrukken dat de met de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening verband houdende wijzigingen van onder meer het Besluit actuele waarde en het Besluit modellen jaarrekening zijn gepubliceerd in het Besluit van 13 oktober 2015 (Staatsblad 2015, nr. 350). Als gevolg hiervan zijn aanpassingen doorgevoerd in (o.a. Bijlage 910.1 en 910.2 van) de editie 2015 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen. Voor de volledigheid is dit Besluit van 13 oktober 2015 opgenomen in (Bijlage 910.16 van) editie 2015. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft kennis genomen van de wijzigingen in de Besluiten, maar is nog niet in de gelegenheid geweest dit te bespreken en zal in de komende periode nader overleggen over (mogelijke) gevolgen.

Inwerkingtreding

Over de inwerkingtreding is in de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (in artikel III) het volgende opgenomen:¹

1. *Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.*
2. *De in deze wet vervatte voorschriften zijn van toepassing op jaarrekeningen, bestuursverslagen en verslagen als bedoeld in artikel 392a die worden opgesteld over de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. De voorschriften van deze wet kunnen worden toegepast op jaarrekeningen, bestuursverslagen en verslagen als bedoeld in artikel 392a die worden opgesteld over boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016.*

Op grond van het Besluit inwerkingtreding (Staatsblad 2015, nr. 351) zijn de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening en het Besluit van 13 oktober 2015 tot wijziging van de bijbehorende Besluiten (zoals het Besluit actuele waarde, Besluit modellen jaarrekening en Besluit fiscale waarderingsgrondslagen) in werking getreden op 1 november 2015 (zie Bijlage 910.17). Deze bepalingen zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. De nieuwe bepalingen kunnen worden toegepast voor boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016; dit mag alleen wanneer rechtspersonen de nieuwe voorschriften uit de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening eerder toepassen en zowel die voorschriften als die van het Besluit actuele waarde en Besluit modellen jaarrekening vanaf hetzelfde boekjaar eerder toepassen.²

Grensbedragen

Een belangrijke wijziging als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening betreft een aanpassing van de in Titel 9 Boek 2 BW genoemde criteria (grensbedragen) voor de onderscheiden categorieën rechtspersonen, die in het spraakgebruik worden aangeduid als: kleine rechtspersonen, middelgrote rechtspersonen en grote rechtspersonen. Verwezen wordt naar hoofdstuk 315 alinea 104. De Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening staat toe dat rechtspersonen de aangepaste criteria reeds kunnen toepassen op jaarrekeningen die worden opgesteld over boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016. Om voor een boekjaar vast te stellen of op twee achtereenvolgende balansdata is voldaan aan de aangepaste grensbedragen kunnen, na de datum van inwerkingtreding van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening, ook voor het vorige boekjaar (vergelijkende cijfers) de aangepaste grensbedragen worden gehanteerd.

Microrechtspersonen

Met de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening is een nieuwe categorie 'microrechtspersonen' geïntroduceerd. De RJ is voornemens om in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen een apart hoofdstuk 'microrechtspersonen' op te nemen. Dit hoofdstuk is op 29 oktober 2015 gepubliceerd als RJ-Uiting 2015-9: 'Ontwerp-richtlijn C2 Microrechtspersonen'.

Goodwill

Een andere belangrijke wijziging van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening is de verplichte activering van de kosten van goodwill die van derden is verkregen. Toepassing

1. Staatsblad 2015, nr. 349, artikel III (p. 13).

2. Staatsblad 2015, nr. 350, Nota van toelichting, artikel VIII (p. 13).

van deze bepalingen is verplicht voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Aan hoofdstuk 216 is een nieuwe alinea 701 toegevoegd inhoudende dat activering en afschrijving van goodwill verplicht is voor transacties die plaatsvinden op of na 1 januari 2016. Tevens is in alinea 701 een overgangsregeling opgenomen voor het verwerken van de stelselwijziging in het geval in voorafgaande boekjaren positieve goodwill op andere wijze is verwerkt.

Leeswijzer

In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen wordt onderscheid gemaakt tussen (vet gedrukte) stellige uitspraken en aanbevelingen. Dit houdt in dat aan de in vetgedrukte tekst weergegeven stellige uitspraken een extra gewicht is toe te kennen.

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

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van de jaareditie 2014 inhoudelijk zijn gewijzigd. Dit betreft ook 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 zijn omgezet in definitieve Richtlijnen, is tevens een verticale streep gezet, ongeacht of de tekst in de Richtlijn afwijkt van die in de ontwerp-Richtlijn. Indien geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe en/of gewijzigde alinea.

Wijzigingen in de editie 2015

In dit Ten geleide worden de wijzigingen toegelicht die in deze editie zijn doorgevoerd. Deze toelichting is gestructureerd naar vier soorten wijzigingen. Alvorens in te gaan op de toelichting op de wijzigingen volgt nu eerst een korte toelichting op de algemene achtergrond van de vier soorten wijzigingen:

A. Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

RJ-Uitingen zijn wijzigingen in de Richtlijnen, welke na publicatie in de eerstvolgende jaareditie van de Richtlijnen zijn opgenomen. De RJ-Uitingen worden gepubliceerd op de RJ-website. Na opname in de bundel hebben de RJ-Uitingen geen zelfstandige betekenis meer.

Het uitbrengen van een RJ-Uiting is bedoeld ter verduidelijking of interpretatie van bestaande Richtlijnen dan wel voor wijzigingen daarvan. De RJ beoogt hiermee adequaat te kunnen reageren op vragen vanuit het maatschappelijk verkeer.

In deze bundel zijn alle RJ-Uitingen verwerkt, met inachtneming van eventueel binnengekomen commentaar. Dit Ten geleide geeft een korte uitleg van de inhoud van de betreffende RJ-Uiting en de wijze van verwerking in deze editie.

B. Ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen

Een wijziging of nieuw onderwerp in een Richtlijn kan eerst als ontwerp-Richtlijn worden gepubliceerd. In principe worden deze ontwerp-Richtlijnen in de eerstvolgende bundel

omgezet in Richtlijnen. Daarbij wordt eventueel binnengekomen commentaar meegenomen bij de verwerking. Alle binnengekomen commentaren zijn besproken maar hebben, alles overwegende, niet altijd geleid tot een ander oordeel.

Er is in dit Ten geleide een overzicht opgenomen van de in Richtlijnen omgezette ontwerp-Richtlijnen. Daarbij is toegelicht of de ontwerp-Richtlijn gewijzigd dan wel ongewijzigd definitief is geworden. Indien de ontwerp-Richtlijn gewijzigd definitief is geworden, is toegelicht wat de eventuele wijziging ten opzichte van de gepubliceerde ontwerp-Richtlijn betreft.

De in deze editie in Richtlijnen omgezette ontwerp-Richtlijnen zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

C. Overige aanpassingen

In dit Ten geleide zijn de overige aanpassingen kort toegelicht.

D. Nieuwe ontwerp-Richtlijnen

Naast de ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in definitieve Richtlijnen, zoals eerder toegelicht bij punt B, zijn er in deze editie tevens nieuwe ontwerp-Richtlijnen opgenomen. In dit Ten geleide worden deze nieuwe ontwerp-Richtlijnen kort toegelicht.

A. Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

RJ-Uiting 2014-7: 'ontwerp-Richtlijn 630 Commerciële stichtingen en verenigingen'

In oktober 2014 is RJ-Uiting 2014-7: 'ontwerp-Richtlijn 630 Commerciële stichtingen en verenigingen' gepubliceerd. Ten opzichte van hoofdstuk 630 (aangepast 2005) zoals opgenomen in jaareditie 2014 is de tekst op een aantal punten verduidelijkt en de structuur van hoofdstuk 630 aangepast aan de structuur van andere hoofdstukken. Zo is onder meer verduidelijkt onder welke voorwaarden stichtingen en verenigingen onder Titel 9 Boek 2 BW vallen. Na bespreking van de ontvangen commentaren heeft de RJ de ontwerp-Richtlijn zoals opgenomen in RJ-Uiting 2014-7 ongewijzigd vastgesteld. Dit nieuwe hoofdstuk 630 is van toepassing voor jaarrekeningen over boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen.

RJ-Uiting 2014-8: 'ontwerp-Richtlijn 615 Beleggingsentiteiten' (v/h Beleggingsinstellingen)

RJ-Uiting 2014-9: 'Richtlijn 615 Beleggingsentiteiten'

In december 2014 is RJ-Uiting 2014-9: 'Richtlijn 615 Beleggingsentiteiten' gepubliceerd met een gewijzigd hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten (v/h Beleggingsinstellingen). In RJ-Uiting 2014-9 zijn de commentaren verwerkt die waren ontvangen op RJ-Uiting 2014-8 zoals gepubliceerd op 4 november 2014. Achtergrond van de wijzigingen in hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten was de implementatie van de 'Alternative Investment Fund Managers Directive' (AIFMD) in de Wet op het financieel toezicht (Wft). Omdat de wijzigingen in voornoemde wet- en regelgeving rondom beleggingsentiteiten reeds van kracht waren medio 2014 is het gewijzigde hoofdstuk 615 met onmiddellijke ingang van toepassing.

RJ-Uiting 2015-1: 'Consequenties van de wijzigingen in het Financieel Toetsingskader voor Pensioenfondsen per 1 januari 2015'

In januari 2015 is RJ-Uiting 2015-1 gepubliceerd waarin werd aangegeven dat de wijzigingen in het Financieel Toetsingskader voor Pensioenfondsen (FTK) per 1 januari 2015 niet leiden tot aanpassingen in de Richtlijnen. De RJ vond het echter van belang om, door middel van RJ-Uiting 2015-1, aan te geven op welke wijze deze aanpassingen verwerkt worden in het financieel verslag van pensioenfondsen.

RJ-Uiting 2015-2: 'ontwerp-Richtlijn 150 Fouterstel'

RJ-Uiting 2015-6: 'Richtlijn 150 Fouterstel'

In maart 2015 is RJ-Uiting 2015-2 gepubliceerd. Hiermee werd voorgesteld de wijze van herstel van materiële fouten, alsmede de structuur van hoofdstuk 150 aan te passen. In juli 2015 is RJ-Uiting 2015-6 gepubliceerd waarmee, na verwerking van de ontvangen commentaren, hoofdstuk 150 'Fouterstel' definitief is geworden. De RJ heeft de verwerkingswijze aangepast van materiële fouten die niet fundamenteel zijn, zodanig dat deze fouten voortaan retrospectief dienen te worden hersteld. De RJ is van mening dat retrospectief fouterstel een beter inzicht geeft in het resultaat en het vermogen van het boekjaar. Het begrip fundamentele fout wordt niet langer gebruikt in de Richtlijnen, omdat dit onnodige verwarring schept en de wet het begrip fundamentele fout niet kent. Hierbij benadrukt de RJ dat niet iedere materiële fout resulteert in een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet in de zin van artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin.

RJ-Uiting 2015-3: 'omgekeerde overnames onder gemeenschappelijke leiding'

In maart 2015 is RJ-Uiting 2015-3 gepubliceerd met een nadere verduidelijking van de in editie 2014 doorgevoerde aanpassingen in hoofdstuk 214 alinea 342 en 343, alsmede in hoofdstuk 216 alinea's 109 en 505, over verwerking van fusies en overnames onder gemeenschappelijke leiding en zogenaamde 'omgekeerde overnames'. Verduidelijkt is dat deze (nieuwe) alinea's over fusies en overnames onder gemeenschappelijk leiding en omgekeerde overnames, van toepassing zijn op verslagjaren aangevangen op of na 1 januari 2015. Toepassing in eerdere boekjaren is toegestaan, maar het is ook toegestaan de verwerking van transacties die vóór 1 januari 2015 hebben plaatsgevonden niet te herzien. Tevens is een nieuwe alinea met een overgangsbepaling toegevoegd aan zowel hoofdstuk 214 Financiële vaste activa als hoofdstuk 216 Fusies en overnames.

RJ-Uiting 2015-4 'ontwerp-Richtlijn consolidatievrijstelling voor participatiemaatschappijen en beleggingsentiteiten'

In april 2015 is RJ-Uiting 2015-4 gepubliceerd. Na bespreking van het ontvangen commentaar heeft de RJ de ontwerp-Richtlijn zoals opgenomen in RJ-Uiting 2015-4 ongewijzigd vastgesteld. Hiermee zijn de nieuwe alinea's 308, 308a, 308b en 308c van hoofdstuk 217 Consolidatie alsmede de nieuwe alinea 202a van hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten definitief geworden. De nieuwe alinea's in hoofdstuk 217 Consolidatie bepalen dat ook voor meerderheidsbelangen in beleggingen gehouden door beleggingsentiteiten, die hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten toepassen, een consolidatievrijstelling kan gelden (vergelijkbaar met meerderheidsbelangen gehouden door participatiemaatschappijen). Voorwaarde hiervoor is dat een beleggingsentiteit voor haar beleggingen vanaf het moment van aankoop een concrete exit-strategie heeft geformuleerd, zodanig dat duidelijk is dat deze beleggingen slechts gehouden worden om ze te vervreemden op een volgens de exit-

strategie gedefinieerd moment. Verduidelijkt is dat voor rechtspersonen onder voorwaarden deze consolidatievrijstelling kan gelden, maar dat alsdan aanvullende informatie in de toelichting dient te worden verstrekt. Tevens is verduidelijkt dat indien een rechtspersoon gebruikmaakt van deze consolidatievrijstelling, deze meerderheidsbelangen niet worden aangemerkt als deelneming, maar als (overige) effecten, waarmee voor de waardering en resultaatbepaling alsmede de presentatie en toelichting hoofdstuk 226 Effecten en hoofdstuk 290 Financiële instrumenten van toepassing is. De nieuwe alinea 202a in hoofdstuk 615 betreft een verwijzing naar hoofdstuk 217 voor de consolidatievrijstelling en de aanbeveling om niet-geconsolideerde meerderheidsbelangen te waarderen tegen reële waarde, waarbij de gerealiseerde en ongerealiseerde waardeveranderingen worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Deze alinea's zijn van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, waarbij eerdere toepassing wordt toegestaan.

RJ-Uiting 2015-5 'ontwerp-Richtlijn 605 Verzekeringsmaatschappijen aangepast 2016'

In juni 2015 is de RJ-uiting 2015-5 verschenen waarin het ontwerp voor aanpassing van hoofdstuk 605 Verzekeringsmaatschappijen voor commentaar is gepubliceerd. Verwerking van de ontvangen commentaren heeft tot geringe aanpassingen geleid in het voorliggende definitieve hoofdstuk 605. De aanpassingen zijn noodzakelijk door de invoering van de Europese Richtlijn Solvabiliteit II en als gevolg daarvan veel aanpassingen in de toezichtwet- en regelgeving. In hoofdstuk 605 zijn alleen de bovengenoemde strikt noodzakelijke aanpassingen doorgevoerd. Een algehele revisie van hoofdstuk 605 zal worden overwogen zodra de nieuwe IFRS-standaard voor verzekeringscontracten definitief is geworden.

Daarnaast is hoofdstuk 605 aangepast omdat de wettelijke verankering van de Code Verzekeraars is vervallen voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015. In het desbetreffende Besluit (Staatsblad 2014, nr. 555) wordt echter aangegeven dat ook zonder wettelijke verankering de Code Verzekeraars zijn toegevoegde waarde blijft behouden. Voor de volledigheid wordt verwezen naar alinea 112 van hoofdstuk 400.

De aanpassingen in de richtlijn zijn gebaseerd op wijzigingen in wet- en regelgeving die ten tijde van drukken van deze bundel openbaar beschikbaar waren. Latere aanpassingen in de wet- en regelgeving zullen in een volgende bundel worden aangepast.

B. Ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen

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

Alinea 429 van hoofdstuk 252 is ten opzichte van de ontwerp-Richtlijn ongewijzigd definitief geworden. Hierin is aangegeven dat een rechtspersoon een keuze dient te maken voor de verwerkingswijze van overheidsheffingen. Het begrip 'overheid' is aan hoofdstuk 940 Begrippen toegevoegd.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

Paragraaf 5 Ontslagvergoedingen van hoofdstuk 271 is ten opzichte van de ontwerp-Richtlijn ongewijzigd definitief geworden. Tevens is in dit hoofdstuk de term 'uitkeringen bij ontslag' vervangen door 'ontslagvergoedingen'.

C. Overige aanpassingen

Richtlijn 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa

In alinea 305 van hoofdstuk 121 is een redactionele wijziging doorgevoerd naar aanleiding van ontvangen commentaar. Deze wijziging verduidelijkt de toerekening van in aftrek te brengen kosten bij het bepalen van de opbrengstwaarde.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de wijze waarop het resultaat van een gedeeltelijke verkoop van een deelneming bepaald dient te worden. In de nieuwe ontwerp-alinea 341 is verduidelijkt dat bij (geheel of gedeeltelijke) verkoop het relatieve deel van de goodwill dat ten laste van het eigen vermogen is gebracht, teruggenomen dient te worden. In ontwerp-alinea 341a is verduidelijkt dat bij (geheel of gedeeltelijke) verkoop de boekwaarde van de toegerekende goodwill voor het verkochte deel proportioneel afgeboekt dient te worden en ten laste van het resultaat dient te worden gebracht.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

Alinea 204 van hoofdstuk 216 bepaalt dat het bij een stapsgewijze overname is toegestaan de identificeerbare activa en passiva van het reeds gehouden belang tegen de reële waarde op te nemen. Naar aanleiding van ontvangen commentaar is de tekst in het tweede deel van alinea 204 aangepast. Verduidelijkt is dat waardering tegen reële waarde alleen aan de orde is op het moment dat beschikkingsmacht wordt verkregen.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

In bijlage 3 van dit hoofdstuk zijn loonbelasting (of soortgelijke belasting) die ten laste van de rechtspersoon komt en transitievergoedingen toegevoegd aan het overzicht van voorbeelden van vormen van bezoldiging die onder artikel 2:383(c) BW vallen. Tevens is alinea 205 van hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen aangepast.

Richtlijn 600 Banken

De wijzigingen in hoofdstuk 600 komen voort uit de wetswijziging en het aangekondigde vervallen van de wettelijke verankering van de Code Banken.

Richtlijn 610 Pensioenfondsen

Op basis van het Witteveenakkoord 2015 is de reguliere pensioenopbouw vanaf 1 januari 2015 fiscaal gemaximeerd tot een salaris van EUR 100.000. De werkgever kan als compensatie een nettopensioenregeling aanbieden aan zijn werknemers, waarbij het mogelijk is dat deze wordt ondergebracht bij het pensioenfonds waar ook de basispensioenregeling is ondergebracht. In alinea 108 van hoofdstuk 610 is vermeld dat de betreffende beleggingen en voorzieningen onderdeel uitmaken van de beleggingen en voorziening voor pensioenverplichting voor risico deelnemers. De kenmerken van de nettopensioenregeling alsmede de beleggingen, de beleggingsresultaten, de voorziening en de premies dienen separaat te worden toegelicht. De overige wijzigingen in hoofdstuk 610 komen voort uit tekstuele wijzigingen in de Pensioenwet en de Code Pensioenfondsen.

Richtlijn 645 Toegelaten instellingen volkshuisvesting

Per 1 juli 2015 is de Woningwet aangepast en is het Besluit beheer sociale huursector vervangen door het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 (Staatsblad 2015, nr. 231) en/of de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 (Staatscourant 2015, nr. 16875). Een werkgroep van de RJ is bezig met het aanpassen van de inhoud van hoofdstuk 645 Toegelaten instellingen volkshuisvesting aan deze nieuwe – en nog te verwachten nadere – wet- en regelgeving. Hoofdstuk 645 uit de editie 2014 is als gevolg van bovengenoemde wet- en regelgeving vervallen voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Na afronding van de werkzaamheden van de werkgroep zal de RJ later een nieuw hoofdstuk 645 Toegelaten instellingen volkshuisvesting publiceren in een RJ-Uiting.

Richtlijn 655 Zorginstellingen

In de editie 2014 is alinea 208 van hoofdstuk 655 aangepast omdat de Minister van VWS de vertraagde indexering van de tarieven heeft vervangen door een actuele indexering. Deze aangepaste indexering leidt echter niet, zoals ten onrechte in de Ten geleide bij de editie 2014 werd vermeld, tot een stelselwijziging. Onder de nieuwe bepalingen komen de gevolgen van de gewijzigde indexering direct tot uitdrukking in het wettelijk budget voor het betreffende boekjaar.

Redactionele aanpassingen

Er zijn diverse kleine redactionele aanpassingen doorgevoerd.

D. Nieuwe ontwerp-Richtlijnen

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

Aan ontwerp-alinea 502a van hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen zijn voorbeelden toegevoegd van vergoedingen die verschuldigd zijn op grond van de per 1 juli 2015 in werking getreden Wet werk en zekerheid (transitievergoedingen).

Richtlijn 615 Beleggingsentiteiten

In ontwerp-alinea 207 wordt voorgesteld om de behandeling van transactiekosten in hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten te harmoniseren met de algemene principes zoals opgenomen in hoofdstuk 290 Financiële instrumenten en hoofdstuk 213 Vastgoedbeleggingen. Met dit voorstel vervalt in hoofdstuk 615 de keuzemogelijkheid van de behandeling van transactiekosten met betrekking tot financiële instrumenten met waardering tegen reële waarde en verwerking van de waardeveranderingen via de winst-en-verliesrekening. Voorts wordt voorgesteld een andere inconsistentie met hoofdstuk 290 en hoofdstuk 213 weg te nemen door het schrappen van de verplichting in alinea 209 van hoofdstuk 615 om bij de waardering van een belegging met de verkoopkosten rekening te houden indien per balansdatum een stellig voornemen tot verkopen bestaat en de te verwachten verkoopkosten materieel zijn. Deze verplichting is afwijkend van hoofdstuk 290 alinea 508 en hoofdstuk 213 alinea 506. Met deze voorgestelde wijzigingen is hoofdstuk 615 geharmoniseerd met de overige hoofdstukken, waarmee eenduidiger en betere verslaggeving wordt beoogd. Als gevolg van deze wijzigingen wordt voorgesteld alinea 711 van hoofdstuk 615 ook aan te passen. Een beleggingsentiteit kan bij inkoop of uitgifte van aandelen afzonderlijk een vergoeding in rekening brengen

voor (het aandeel in de) transactiekosten in verband met de aan- of verkoop van beleggingen. Hierbij is overwogen om deze vergoeding in overeenstemming met hoofdstuk 240 alinea 402 enkel en alleen in het eigen vermogen te verwerken. Gezien de karakteristieken van een beleggingsentiteit en de huidige verwerking van dergelijke vergoedingen in de praktijk, wordt voorgesteld een aanbeveling op te nemen om deze vergoedingen ten gunste van de winst-en-verliesrekening te brengen. Tevens wordt voorgesteld dat de gekozen verwerking en de omvang van de verantwoorde opslagen en afslagen in de toelichting dienen te worden uiteengezet.

De wijzigingen zijn verwerkt in hoofdstuk 615 in ontwerp-alinea's 207, 208, 209, 403, 415 en 711. Om duidelijk te maken dat de toelichtingen omtrent de beloningen van de beheerder van de beleggingsentiteit in de jaarrekening van de beleggingsentiteit dient te worden toegelicht, is een verduidelijking opgenomen in paragraaf 411 van hoofdstuk 615.

Commentaar

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 maart 2016** – bij voorkeur per e-mail 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.

Contactgegevens secretariaat:
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
telefoon: +31(0)20-3010391
e-mail: rj@rjnet.nl
website: www.rjnet.nl



216.7 Overgangsbepaling

701 Voor overnames die hebben plaatsgevonden in boekjaren aangevangen voor 1 januari 2016 stond artikel 2:389 lid 7 BW de volgende alternatieven toe voor de verwerking van (positieve) goodwill:

- activeren en vervolgens afschrijven;
- rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen verwerken; en
- ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening verwerken.

Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 schrijft artikel 2:389 lid 7 BW voor dat positieve goodwill wordt geactiveerd en vervolgens afgeschreven. Indien bij overnames die hebben plaatsgevonden in voorafgaande boekjaren positieve goodwill ten laste van het eigen vermogen of ten laste van de winst-en-verliesrekening is verwerkt, is sprake van een stelselwijziging. **Deze stelselwijziging dient als volgt te worden verwerkt:**

- op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen;
- op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 stelselwijzigingen vanaf een bepaalde overname in een voorafgaand boekjaar. Als de rechtspersoon er bijvoorbeeld voor kiest om de verwerking van positieve goodwill met betrekking tot een overname per 2 maart 2014 aan te passen, wordt de verwerking van goodwill met betrekking tot alle overnames na 2 maart 2014 ook retrospectief aangepast; of
- op prospectieve wijze; in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen wordt toegestaan om geen aanpassingen te verwerken op overnames in voorafgaande boekjaren.

Indien sprake is van een terugneming van een voorziening voor het beëindigen of het inkrimpen van activiteiten van de overgenomen partij is opgenomen in overeenstemming met alinea 212, wordt deze verwerkt als een verlaging van de positieve goodwill in overeenstemming met alinea 248.

Indien aanpassingen van de goodwill plaatsvinden op grond van de alinea's 241 en 242 (latere wijzigingen in de verkrijgingsprijs), of 244 t/m 247 (latere wijzigingen van de boekwaarden van de overgenomen identificeerbare activa), of 502 (wijzigingen van de voordelen uit compensabele verliezen of andere latente belastingvorderingen van de overgenomen partij als gevolg van latere realisatie, terwijl deze bij de eerste verwerking van de overname niet waren gewaardeerd) dient hetgeen in de vorige alinea is geschreven ten aanzien van de terugneming van een voorziening als beschreven in alinea 212 overeenkomstig te worden toegepast.

Voor boekjaren aangevangen op of na 1 januari 2016 zijn als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening de criteria aangepast:

	Micro-rechtspersonen	Kleine rechtspersoon	Middelgrote rechtspersoon (mits niet klein of micro)
Balanstotaal	≤ € 350.000	≤ € 6 miljoen	≤ € 20 miljoen
Netto-omzet	≤ € 700.000	≤ € 12 miljoen	≤ € 40 miljoen
Werknemers	< 10	< 50	< 250

Alle rechtspersonen die niet onder deze categorieën vallen zijn grote rechtspersonen.

Zoals aangegeven gelden de aangepaste criteria voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 (zie alinea 104a). De omvang van deze criteria (met name balanstotaal en netto-omzet) kan periodiek herzien worden voor de gevolgen van geldontwaarding en dergelijke.

104a

De Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening staat toe dat rechtspersonen de criteria die gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 reeds kunnen toepassen op jaarrekeningen die worden opgesteld over boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016. Om voor een boekjaar vast te stellen of op twee achtereenvolgende balansdata is voldaan aan de aangepaste grensbedragen kunnen, na de datum van inwerkingtreding van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening, ook voor het vorige boekjaar (vergelijkende cijfers) de aangepaste grensbedragen worden gehanteerd.