

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2024

Algemeen

Voor u ligt de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen. Deze editie is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Eerdere toepassing wordt aanbevolen, tenzij in de Richtlijn anders is vermeld (zie hoofdstuk 100 Inleiding, alinea 100.206).

Editie 2024

Zoals eerder aangekondigd, in RJ-Uiting 2022-10, heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving besloten om ontwerp-Richtlijnen voortaan uitsluitend via RJ-Uitingen te publiceren. Daardoor zijn er geen ontwerp-Richtlijnen meer opgenomen in deze jaareditie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen. De RJ beoogt hiermee meer duidelijkheid te verschaffen, hetgeen ook is verduidelijkt in hoofdstuk 100 Inleiding in de gewijzigde alinea's 100.205 en 100.206.

Tevens is besloten de editie voortaan aan te duiden met het (verslag)jaar waarop deze van toepassing is. Omdat deze editie van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024, betreft dit 'editie 2024'.

Leeswijzer

In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving wordt onderscheid gemaakt tussen (**vet gedrukte**) **stellige uitspraken** en aanbevelingen. Dit houdt in dat aan de in vetgedrukte tekst weergegeven stellige uitspraken extra gewicht is toe te kennen (zie Richtlijn 100 Inleiding, alinea 100.407).

Zoals hierboven uiteengezet zijn in deze jaareditie 2024 van de van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving geen ontwerp-Richtlijnen opgenomen. In eerdere edities waren, ter verduidelijking van het onderscheid tussen ontwerp-Richtlijnen en (definitieve) Richtlijnen, de alinea's met de status van ontwerp-Richtlijn herkenbaar aan de opmaak van de alinea's in diapositief (wit tegen zwarte achtergrond).

Net zoals in eerdere edities is een verticale streep in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van de vorige jaareditie 2022 – van toepassing op verslagjaren die aangevangen zijn op of na 1 januari 2023 – inhoudelijk zijn gewijzigd. Indien er geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe en/of inhoudelijk gewijzigde alinea.

De wetteksten evenals de modellen en besluiten opgenomen in deze bundel zijn gebaseerd op de stand van zaken per 1 juli 2023.

Wijzigingen in editie 2024

In dit Ten geleide worden de belangrijkste wijzigingen toegelicht die in deze editie (2024) zijn doorgevoerd ten opzichte van de vorige editie (2022).

Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

RJ-Uitingen bevatten (voorgestelde) wijzigingen in de Richtlijnen, welke na publicatie in de eerstvolgende jaareditie van de Richtlijnen worden opgenomen. De RJ-Uitingen worden gepubliceerd op de RJ-website, waarop ook een overzicht van (de inhoud van) de RJ-Uitingen beschikbaar is.

Het uitbrengen van een RJ-Uiting is bedoeld ter verduidelijking of interpretatie van bestaande Richtlijnen dan wel aanpassingen in of nieuwe Richtlijnen (of voorstellen daartoe). De RJ beoogt hiermee adequaat te kunnen reageren op actuele ontwikkelingen in en vragen vanuit het maatschappelijk verkeer. Bij de publicatie van ontwerp-Richtlijnen wordt de mogelijkheid geboden daarop commentaar te leveren. Vervolgens worden deze ontwerp-Richtlijnen, na bespreking en eventuele verwerking van alle binnengekomen commentaren, omgezet in definitieve Richtlijnen. Deze definitieve Richtlijnen verschijnen in RJ-Uitingen en worden in de eerstvolgende jaareditie van de RJ-bundel opgenomen.

Benadrukt wordt dat bepaalde RJ-Uitingen niet zijn verwerkt in deze bundel, maar wel beschikbaar zijn op de RJ-website, omdat deze geen invloed hebben (gehad) op de inhoud van deze bundel maar bijvoorbeeld betrekking hebben op eerdere verslagjaren of uitsluitend nadere uitleg bevatten. Dit betreffen bijvoorbeeld:

- RJ-Uiting 2018-7: 'Overwegingen ten aanzien van de verwerkingswijze van cryptocurrencies in de jaarrekening';
- RJ-Uiting 2023-5: Evaluatie toepassing IFRS 16 'Leases' in hoofdstuk 292 Leasing.

Bij de evaluatie van toepassing IFRS 16 'Leases', zoals vrijwillig toegestaan in hoofdstuk 292 Leasing, is geoordeeld dat geen wijzigingen in dit hoofdstuk 292 Leasing nodig zijn zodat de mogelijkheid om IFRS 16 toe te passen onveranderd beschikbaar blijft.

Tevens heeft de RJ een evaluatie van IFRS 17 'Insurance contracts' uitgevoerd. Hierbij is geoordeeld dat de bepalingen in IFRS 17 geen aanleiding geven tot wijzigingen in hoofdstuk 605 Verzekeringsmaatschappijen. Bovendien is besloten om in dit hoofdstuk geen mogelijkheid op te nemen om IFRS 17 toe te passen.

Overzicht RJ-Uitingen die zijn verwerkt in editie 2024

In deze jaareditie 2024 zijn de RJ-Uitingen verwerkt die zijn verschenen tussen september 2022 en augustus 2023.

RJ-Uiting	Titel	Hoofdstuk	Ingangsdatum
2022-9 (zie ook 2023-8)	Ontwerp-Richtlijn 260 'De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening'	RJ 260	1 januari 2024
2022-10	Publicatie ontwerp-Richtlijnen middels RJ-Uitingen	RJ 100	1 januari 2024
2022-11 (zie ook 2023-10)	Ontwerp-alinea's inzake geldmid-delen in het kasstroomoverzicht	RJ 360	1 januari 2024

RJ-Uiting	Titel	Hoofdstuk	Ingangsdatum
2022-12	Grote NV of grote BV rapporteert over de man-vrouwverhouding in de top en subtop en over streefcijfers	RJ 400	1 januari 2022
2022-13	Alinea's toepassing effectieve-rentemethode bij waardering tegen geamortiseerde kostprijs	RJ 290 RJ 115	1 januari 2024
2023-1	Ontwerp-alinea's in hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten inzake de financiële verantwoording van paraplufondsen	RJ 615	1 januari 2024
2023-2 (zie ook 2023-6 en 2023-11)	Ontwerp-alinea's kosten van groot onderhoud – verwerking door scholen in het primair en voortgezet onderwijs die een schoolgebouw niet in de balans opnemen als het economisch claimrecht bij de gemeente berust	RJ 660	1 januari 2024
2023-3 (zie ook 2023-13)	Verduidelijkingen inzake ver-slaggeving bij onzekerheid over de continuïteit (ontwerp-Richtlijnen: RJ 170, Rjk A2)	RJ 170	1 januari 2024
2023-4	Verduidelijkingen met betrekking tot de presentatie en classificatie van financiële instrumenten als eigen vermogen of als vreemd vermogen (ontwerp-Richtlijnen: RJ 240, RJ 290 en Rjk B12)	RJ 240 RJ 290	1 januari 2024
2023-6	Verwerking kosten van groot onderhoud door onderwijsinstellingen (definitieve Richtlijn) en wijzigingen als gevolg van aanpassingen in de Regeling jaarver-slaggeving onderwijs (Rjo)	RJ 660	1 januari 2022 (alinea 101, 518a en 601) 1 januari 2023 (alinea 507 en 518b) 1 januari 2024 (alinea 201, 202, 203, 602, 603 en 604)
2023-7	Voorgenomen wijzigingen in de Richtlijnen als gevolg van aanpassingen in de Code corporate governance.	RJ 400	1 januari 2024
2023-8	Ontwerp-richtlijn 260 'De verwerking van resultaten op intercompany transacties in de jaarrekening' definitief geworden.	RJ 260	1 januari 2024

RJ-Uiting	Titel	Hoofdstuk	Ingangsdatum
2023-9	Voorstellen tot aanpassing van Richtlijnen naar aanleiding van ontvangen commentaren op RJ-bundel en RJK-bundel (jaar-editie 2022)	Meerdere hoofdstukken	1 januari 2024
2023-10	Definitief gewijzigde alinea's inzake geldmiddelen in het kasstroomoverzicht	RJ 360	1 januari 2024
2023-11	Toepassing van wijzigingen in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa door onderwijsinstellingen	RJ 660	1 januari 2024
2023-13	Definitief gewijzigde alinea's inzake verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit (Richtlijnen: RJ 170 en RJK A2)	RJ 170	1 januari 2024

In het bovenstaande overzicht is RJ-Uiting 2023-12 niet opgenomen. Dit omdat de RJ daarin alleen heeft aangegeven kennis te hebben genomen van de in mei 2023 doorgevoerde wijzigingen in IAS 12, in verband met de (komende) belastingwetgeving op basis van de (OECD) 'Pillar two model rules', en de RJ het voornemen heeft aangekondigd om in de loop van 2023 tekstvoorstellen te ontwikkelen voor soortgelijke wijzigingen in de Richtlijnen.

Belangrijke wijzigingen per hoofdstuk

Hieronder vindt u een korte toelichting op de wijzigingen in een hoofdstuk. Voor meer informatie verwijzen we u naar de Ten Geleides van de RJ-Uitingen, terug te vinden op de RJ-website (rjnet.nl).

Hoofdstuk 170 Discontinuïteit en materiële onzekerheid over continuïteit

De RJ heeft, mede naar aanleiding van een ontvangen commentaarbrief, de verslaggevingsvoorschriften inzake continuïteit beoordeeld en daarbij geconstateerd dat in de praktijk behoefte bestond aan enkele verduidelijkingen. Daarom is (in het bijzonder) hoofdstuk 170 op een aantal punten aangepast. Het begrippenkader inzake onzekerheid over de continuïteit is geharmoniseerd en consistent is de term 'materiële onzekerheid over de continuïteit' gebruikt (alinea 170.101 en 170.106). Verduidelijkt is de invloed op de beoordeling of materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat van benodigde, maar nog niet bevestigde, medewerking van belanghebbenden (alinea 170.302). Tevens zijn de toelichtingsvereisten in de situatie dat materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat verduidelijkt (alinea 170.305). Daarnaast is een overzicht van de verschillende continuïteitsscenario's en bijbehorende relevante verslaggevingsvoorschriften opgenomen in een bijlage bij hoofdstuk 170.

Hoofdstuk 214 Financiële vaste activa

Hoofdstuk 216 Fusies en overnames

In hoofdstuk 214 is de situatie verduidelijkt indien een deelneming wordt verkregen in een ruiltransactie, waarbij de verkrijgingsprijs wordt gesteld op de reële waarde

van de tegenprestatie die wordt verstrekt in ruil voor het kapitaalbelang in de deelneming (alinea 214.305). Dit consistent met hoofdstuk 216 (alinea 216.203). Aangezien hoofdstuk 216 geen expliciete bepalingen bevatte voor het verwerken van transacties die als onderdeel van de overname worden overeengekomen, maar in feite geen deel uitmaken van de overname, is verduidelijkt dat de verkrijgende partij op basis van de economische realiteit beoordeelt of dergelijke transacties als afzonderlijke transacties worden verwerkt (alinea 216.201a). Tevens is verduidelijkt (alinea 216.204) hoe een eventueel belang van derden bij een stapsgewijze overname wordt bepaald.

Daarnaast is verduidelijkt dat paragraaf 6 'Fusies en overnames van stichtingen en verenigingen' zowel van toepassing is op fusies tussen stichtingen en verenigingen als op overnames door stichtingen en verenigingen.

Hoofdstuk 240 Eigen vermogen

Mede naar aanleiding van ontvangen commentaren en jurisprudentie zijn de verslaggevingsvoorschriften inzake de presentatie en classificatie van financiële instrumenten als eigen vermogen of als vreemd vermogen op een aantal punten verduidelijkt.

Verduidelijkt is dat indien een financieel instrument op basis van de juridische vorm in de enkelvoudige jaarrekening als eigen vermogen wordt geclassificeerd, terwijl het instrument op basis van de economische realiteit als vreemd vermogen geclassificeerd zou worden, het totaalbedrag van dat instrument of instrumenten als een afzonderlijke post in het eigen vermogen wordt gepresenteerd (alinea 240.207).

Er zijn enkele voorbeelden toegevoegd om te verduidelijken onder welke contractuele omstandigheden sprake is van eigen vermogen of van vreemd vermogen. Dit is van toepassing op de classificatie in de geconsolideerde jaarrekening en in de enkelvoudige jaarrekening, wanneer gekozen wordt om de classificatie in de enkelvoudige jaarrekening te bepalen op basis van de economische realiteit. Indien sprake is van verschillende typen van dergelijke financiële instrumenten kan afzonderlijke presentatie in het eigen vermogen per type financieel instrument plaatsvinden of wordt het totaalbedrag van deze instrumenten als afzonderlijke post in de balans onder het eigen vermogen gepresenteerd, waarbij in de toelichting het bedrag per instrument wordt opgenomen. In hoofdstuk 240 is van deze situatie een voorbeeld opgenomen, waarin onder andere wordt aangegeven dat de afzonderlijke post in het eigen vermogen (reserve met de economische realiteit van vreemd vermogen) tevens het verschil is tussen het eigen vermogen in de enkelvoudige jaarrekening en het eigen vermogen in de geconsolideerde jaarrekening (behoudens eventuele overige verschillen). Deze reserve is geen (wettelijke) niet uitkeerbare reserve. Het voorbeeld verduidelijkt ook dat zodra de juridische vorm op basis van de specifieke feiten en omstandigheden verandert in vreemd vermogen, dit bedrag als verplichting onder het vreemd vermogen wordt gepresenteerd.

Hoofdstuk 260 De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening

Het hoofdstuk 260 is volledig geherstructureerd. Hiermee is niet beoogd inhoudelijke wijzigingen aan te brengen, maar de leesbaarheid en toegankelijkheid van dit hoofdstuk te vergroten. Mede naar aanleiding van ontvangen commentaren zijn wel de volgende punten verduidelijkt: (a) eliminatie van verliezen, (b) presentatie van eliminatiebedragen en (c) eliminatie bij negatieve nettovermogenswaarde.

Hoofdstuk 290 Financiële instrumenten

In hoofdstuk 290 is verduidelijkt wat winstafhankelijke financiële instrumenten zijn en onder welke voorwaarden en bij welk type financiële instrumenten de keuze bestaat tussen classificatie als eigen vermogen of als vreemd vermogen (alinea 290.810). Verduidelijkt is op welke wijze het begrip ‘winstafhankelijke betalingen’ moet worden geïnterpreteerd. Er is een bijlage (6) opgenomen van financiële instrumenten, al dan niet met winstafhankelijke betalingen. Er zijn verduidelijkingen doorgevoerd in de voorbeelden om te illustreren onder welke contractuele omstandigheden er sprake is van eigen vermogen of van een financiële verplichting als de classificatie wordt gebaseerd op de economische realiteit (alinea 290.805).

Daarnaast zijn verduidelijkingen doorgevoerd naar aanleiding van de constatering dat er in de praktijk onduidelijkheid bestaat over de toepassing van de effectieve-rentemethode bij waardering van financiële instrumenten tegen de geamortiseerde kostprijs (alinea's 290.523a en 523b) en is een voorbeeld in een bijlage opgenomen.

Hoofdstuk 360 Het kasstroomoverzicht

In hoofdstuk 360 is de definitie van geldmiddelen aangepast (alinea 360.102). Daarbij is verduidelijkt dat equivalenten van liquide middelen zeer courante activa zijn die zonder beperkingen en eenvoudig zijn om te zetten in liquide middelen en waarvoor geen belangrijke risico's bestaan voor het optreden van waardeveranderingen. Daarnaast is verduidelijkt in welke situatie debetsaldi op bankrekeningen deel uitmaken van de geldmiddelen (alinea 360.102a). Schulden aan banken worden in een kasstroomoverzicht in beginsel aangemerkt als een onderdeel van de financieringsactiviteiten maar afhankelijk van de situatie kunnen de rekening-courantkredieten integraal onderdeel zijn van het cashmanagement en derhalve deel uitmaken van de geldmiddelen.

Hoofdstuk 400 Bestuursverslag

Naar aanleiding van de in december 2022 doorgevoerde aanpassingen in de Nederlandse Corporate Governance Code zijn in hoofdstuk 400 enkele wijzigingen aangebracht. Naar analogie zijn in hoofdstuk 404 Bezoldigingsverslag en remuneratierapport en hoofdstuk 405 Verslag raad van commissarissen soortgelijke aanpassingen aangebracht.

Hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten

In hoofdstuk 615 is naar aanleiding van ontvangen commentaar verduidelijkt hoe vorm kan worden gegeven aan de financiële verantwoording van een paraplufonds (alinea 615.718). Paraplufondsen zijn beleggingsentiteiten bestaande uit verschillende subfondsen, die veelal een van elkaar afwijkende beleggingsstrategie of kostenstructuur hebben. Subfondsen zijn geen afzonderlijke juridische entiteiten, maar kunnen gezien worden als aparte compartimenten binnen de beleggingsentiteit (het paraplufonds). Paraplufondsen stellen bij voorkeur een afzonderlijke financiële verantwoording op voor zowel de juridische entiteit van het paraplufonds (dus voor alle subfondsen gezamenlijk) als voor ieder van de subfondsen afzonderlijk. Als alternatief kan één financiële verantwoording voor het paraplufonds en de subfondsen tezamen worden opgesteld dat inzicht geeft in de afzonderlijke subfondsen. Het in de bijlage opgenomen voorbeeld van een kasstroomoverzicht is aangepast.

Hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen

In hoofdstuk 660 zijn specifieke bepalingen opgenomen voor de verwerking van ‘vervangingsinvesteringen’ als kosten van groot onderhoud. Deze bepalingen zijn van toepassing op onderwijsinstellingen in het primair- en voortgezet onderwijs die een schoolgebouw niet op de balans opnemen omdat het economisch claimrecht bij de gemeente berust (alinea 660.201 en 600.202). Ook zijn aanvullende overgangsbepalingen opgenomen (alinea 660.602 en 600.604).

Redactionele aanpassingen

Overgangsbepalingen

Een aantal overgangsbepalingen is niet langer opgenomen. In de hoofdstukken 122 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta, 212 Materiële vaste activa, 214 Financiële vaste activa, 216 Fusies en overnames, 275 Op aandelen gebaseerde betalingen, 290 Financiële instrumenten, 292 Leasing, 640 Organisaties-zonder-winststreven en 645 Toegelaten instellingen volkshuisvesting is een aantal overgangsbepalingen niet langer opgenomen. Deze overgangsbepalingen zijn niet relevant voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Het niet langer opnemen van deze overgangsbepalingen betekent niet dat de eerdere toepassing ervan, en de daaruit voortgekomen toegepaste verwerkingwijze, (met terugwerkende kracht) niet meer mogelijk is.

Redactionele wijzigingen

In diverse hoofdstukken zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd. Tevens zijn de wijzigingen zoals opgenomen in RJ-Uiting 2023-9 doorgevoerd naar aanleiding van ontvangen commentaren.

Commentaar

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op de Richtlijnen in deze RJ-bundel, bij voorkeur per e-mail via secretariaat@rjnet.nl.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen bij het verduidelijken respectievelijk wijzigen van definitieve Richtlijnen. Deze 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:

Mercuriusplein 3

2132 HA Hoofddorp

telefoon: +31 (0)88-4960391

e-mail: secretariaat@rjnet.nl

website: www.rjnet.nl