



Januari 2021



# Rechtstreeks

Bericht over verslaggeving in Nederland van PwC

## Wat is er gebeurd?

In de editie 2020 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) zijn een aantal nieuwe Richtlijnen gepubliceerd die van toepassing zijn op verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2021. Overigens mogen definitieve nieuwe Richtlijnen altijd vervroegd worden toegepast (dus eerder dan de ingangsdatum), tenzij anders aangegeven.

## Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: editie 2020

### Welke wijzigingen zijn er voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020 nog bij gekomen?

Na publicatie van de *Rechtstreeks* van vorig jaar zijn er rondom een tweetal onderwerpen aanvullende wijzigingen bijgekomen voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2020. Deze wijzigingen waren nog niet opgenomen in de RJ-editie 2019. Dit betreft *RJ-Uiting 2019-16*: 'Implementatie EU-Richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid'. Daarnaast zijn er een aantal RJ-Uitingen gepubliceerd die ingaan op de impact van het coronavirus op de jaarverslaggeving 2019 en 2020.

### Implementatie EU-Richtlijn Aandeelhoudersbetrokkenheid

In 2019 is de wet voor het bevorderen van langetermijnbetrokkenheid van aandeelhouders opgenomen in de Nederlandse Wetgeving en gelden vanaf 1 januari 2019. Deze wijzigingen zijn enkel van toepassing op een vennootschap waarvan aandelen of met medewerking van de vennootschap uitgegeven certificaten zijn genoteerd aan een gereguleerde markt (als bedoeld in art. 1:1 Wft).

### Nieuw verplicht bezoldigingsverslag

Onderdeel van deze wijzigingen betreft een nieuw verplicht bezoldigingsverslag (nieuw art. 2:135b BW), waarin ook de vereiste toelichtingen voor bezoldigingen (zoals voorheen op grond van art. 2:383c-2:383e BW opgenomen in de jaarrekening) moeten worden opgenomen. De Richtlijnen omvatten een nadere uitwerking van deze nieuwe wettelijke vereisten in RJ 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport'.

### Nieuw vereiste openbaar maken bepaalde transacties met verbonden partijen op transactiemoment

Daarnaast heeft de wet een nieuw vereiste ingevoerd over de openbaarmaking van transacties met verbonden partijen (nieuwe artikelen 2:167 t/m 2:170 BW). De wet bepaalt dat materiële transacties met verbonden partijen, niet in het kader van de normale bedrijfsvoering of niet onder marktconforme voorwaarden, openbaar moeten worden gemaakt op het moment van aangaan van de transactie(s).

### Impact coronavirus op jaarverslaggeving 2020

De RJ heeft gedurende 2020 diverse RJ-Uitingen omtrent de coronacrisis uitgebracht. Een aantal ziet toe op de jaarverslaggeving 2019, deze worden niet verder toegelicht. De wijzigingen die van toepassing zijn op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2020 hebben betrekking op de verantwoording van tijdelijke huur- en leaseverlagingen en -vergoedingen ontvangen vanuit de NOW-regeling.

### Tijdelijke huur- en leaseverlagingen (RJ-Uiting 2020-12)

Vanwege de ongunstige economische ontwikkelingen als gevolg van de coronacrisis komt het voor dat lessors/verhuurders een tegemoetkoming doen aan lessees/huurders door huurbedragen tijdelijk te verlagen of uitstel van betaling te verlenen. Daar waar leasebedragen tijdelijk worden verlaagd, komt de vraag op hoe deze verlaging in de jaarrekening moet worden verwerkt. De Richtlijnen gaan niet specifiek op deze situatie in.



De RJ wil de lessee en lessor toestaan om deze verlaging toe te rekenen aan de periode waarop de verlaging betrekking heeft. Dit betekent dat voor huurverlagingen met betrekking tot huurperiode 2020 deze leaseverlagingen direct in het boekjaar 2020 mogen worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Dit is van toepassing bij zowel operationele als financiële leases.

De effecten van uitstel van betaling betreffen slechts de tijdswaarde van geld. Voor uitgestelde betalingen worden verplichtingen en vorderingen door lessees respectievelijk lessors in overeenstemming met de algemene uitgangspunten opgenomen. Uitgestelde betalingen zullen doorgaans voor operationele leases niet van materiële invloed zijn op vermogen en resultaat. Daarentegen heeft uitstel van betaling wel gevolgen voor de waardering van leasevorderingen en -verplichtingen voor financiële leases.

#### [Vergoedingen vanuit NOW-regeling \(RJ-Uiting 2020-13\)](#)

De tegemoetkoming in de loonkosten uit hoofde van de NOW-regeling betreft een exploitatiesubsidie. Hierop is RJ 274 'Overheidssubsidies' van toepassing. Exploitatiesubsidies zijn subsidies voor bestedingen die in het jaar van besteding als kosten worden beschouwd, subsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten of voor exploitatietekorten in het algemeen. Exploitatiesubsidies worden ten gunste van de winst-en-verliesrekening van het jaar gebracht ten laste waarvan de gesubsidieerde bestedingen komen of waarin de opbrengsten zijn gedeerd dan wel het exploitatietekort zich heeft voorgedaan (RJ 274.108). Exploitatiesubsidies worden verwerkt zodra er een redelijke zekerheid is dat de rechtspersoon aan de gestelde voorwaarden voldoet en de subsidie daadwerkelijk zal verkrijgen (RJ 274.107).

Voor de verwerking van de NOW-regeling kan een rechtspersoon kiezen uit de volgende twee verwerkingswijzen:

1. als 'overige opbrengsten';
2. zichtbaar in aftrek op de gerelateerde loonkosten.

Als het per balansdatum waarschijnlijk is dat een ontvangen voorschot uit hoofde van de NOW-regeling terugbetaald moet worden, neemt de rechtspersoon een verplichting op ter hoogte van het terug te betalen bedrag.

### **Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2021?**

De belangrijkste wijzigingen worden hieronder beschreven. Deze wijzigingen zijn in beginsel van toepassing op alle rechtspersonen die de Richtlijnen toepassen. Aanvullende sectorspecifieke wijzigingen (vermeld in de hoofdstukken in de '600-serie') zijn buiten beschouwing gelaten.

#### **Aanpassing niet-wettelijke verslaggevingskeuzes**

De RJ voert periodiek een herbeoordeling uit van de niet-wettelijke opties in de Richtlijnen en heeft de volgende wettelijke opties later aangepast. Eventuele stelselwijzigingen die voortkomen uit bovenstaande wijzigingen moeten verwerkt worden overeenkomstig RJ 140, tenzij een specifieke overgangsbepaling is opgenomen in de betreffende Richtlijn.

#### **Vastgoedbeleggingen**

De niet-wettelijke mogelijkheid om als lessee een operationele lease te verantwoorden als een vastgoedbelegging blijft bestaan volgens de voorwaarden van RJ 213.102. De RJ heeft echter de mogelijkheid om deze optie per gebruiksrecht toe te passen laten vervallen.

Voor het bepalen van de hoogte van de herwaarderingsreserve bij waardering tegen actuele waarde waren twee opties mogelijk. Bij de ene optie wordt er wel rekening gehouden met cumulatieve afschrijvingen en waardeverminderingen en bij de andere niet. In deze alinea was een voorkeur opgenomen voor de methode die hier wel rekening mee houdt, maar de RJ heeft deze voorkeur laten vervallen.

#### **Op aandelen gebaseerde betalingen**

RJ 275.207 stelt dat, indien de tegenpartij van een op aandelen gebaseerde betaling het recht heeft de afwikkeling in contanten te verlangen, de reële waarde van dit afwikkelingsalternatief lager kan zijn dan de afwikkeling in eigen vermogen. In dat geval moeten de eigenvermogenscomponent (het verschil tussen de reële waarde van de totale toezegging en de reële waarde van de toezegging bij afwikkeling in geld) en de schuldcomponent afzonderlijk worden verantwoord. De mogelijkheid om alleen een verplichting op te nemen is komen te vervallen.



### Vereenvoudiging stelselwijziging van verwerking groot onderhoud via voorziening naar activeren groot onderhoud

Om de overgang van het verwerken van kosten voor groot onderhoud via een voorziening naar het verwerken van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief te vergemakkelijken, is een nieuwe overgangsbepaling opgenomen. Deze stelselwijziging hoeft hierdoor niet met terugwerkende kracht toegepast te worden. Er kan voor worden gekozen om de vergelijkende cijfers niet aan te passen of om alleen de vergelijkende cijfers van het vorig jaar te herzien.

### Financiële instrumenten

Bij zowel kasstroomhedgeaccounting als kostprijs-hedgeaccounting kan een afgedekte toekomstige transactie leiden tot een opname van een niet-financieel actief of een niet-financiële verplichting. Voor beide vormen van hedgeaccounting was het mogelijk in RJ 290 om de met hedgeaccounting samenhangende winsten en verliezen die in het eigen vermogen zijn opgenomen, zowel in de eerste kostprijs of andere boekwaarde, als in de winst- en verliesrekening te verwerken. De RJ heeft enkel de optie behouden die het toestaat om deze winsten en verliezen in de eerste kostprijs of andere boekwaarde van het niet-financiële actief of de niet-financiële verplichting te verwerken.

### Kasstroomoverzicht

In RJ 360.219 is opgenomen hoe de verantwoording in het kasstroomoverzicht moet plaatsvinden van geldmiddelen die aanwezig waren in een gekochte of verkochte geconsolideerde deelneming. De RJ heeft de optie om deze geldmiddelen te presenteren als onderdeel van de aansluiting tussen de netto-kasstroom en de balansmutaties van de geldmiddelen laten vervallen. Daarmee wordt het verplicht om deze geldmiddelen in mindering te brengen op de aankoop- of verkoopprijs.

### Toepassing van 'combinatie 3' is verduidelijkt

De RJ heeft de conceptuele toepassing van 'combinatie 3' verduidelijkt. Combinatie 3 houdt in dat de geconsolideerde jaarrekening is opgesteld op basis van IFRS in combinatie met een enkelvoudige jaarrekening op basis van Dutch GAAP, waarbij de waarderingsgrondslagen worden toegepast die de rechtspersoon ook in de geconsolideerde jaarrekening heeft

toegepast. Het is verduidelijkt dat het uitgangspunt is dat het eigen vermogen geconsolideerd gelijk is aan het eigen vermogen in de enkelvoudige jaarrekening. Dit betekent echter niet dat er geen verschillen meer kunnen bestaan, zoals bij deelnemingen waarin geen sprake is van een 100%-belang of bij deelnemingen met een negatief eigen vermogen.

Door middel van voorbeelden heeft de RJ de verwerking van transacties bij combinatie 3 verduidelijkt. Aanvullend heeft de RJ verduidelijkt dat bij combinatie 3 de toelichtingsvereisten uit de Richtlijnen gelden.

### Overgangsbepaling rondom de verwerking tegen reële waarde van een bedrijfsuitoefening in het buitenland verduidelijkt

Voorheen was het mogelijk om de omrekening van goodwill en elke aanpassing naar de reële waarde van de boekwaarden van andere activa en passiva van een bedrijfsuitoefening in het buitenland tegen de slotkoers of tegen wisselkoers op het moment van de transactie te verwerken. Vanaf boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2020 is deze optie beperkt tot de goodwill. De aanpassingen naar de reële waarde van de boekwaarden van de andere activa en passiva van een bedrijfsuitoefening in het buitenland moeten worden omgerekend tegen de slotkoers op balansdatum. In afwijking van Richtlijn 140 'Stelselwijzigingen' mag de stelselwijziging als gevolg van het vervallen van deze optie prospectief verwerkt worden.

De RJ heeft bepaald dat voor deze specifieke situatie met een prospectieve verwerking wordt bedoeld dat het omrekenen van de aanpassingen naar de reële waarde van de boekwaarden van andere activa en passiva tegen slotkoers uitsluitend wordt toegepast op overnames die plaatsvinden in verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020.

### Benadrukking belang van de toelichting

De RJ heeft in Richtlijn 300 het doel van de toelichting toegevoegd. Het doel is om betrouwbare informatie te verschaffen die relevant is voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening. Ook zijn begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van belang bij het verschaffen van informatie in de toelichting.

Artikel 2:362 lid 1 BW vereist dat de jaarrekening een zodanig inzicht geeft dat het maatschappelijk verkeer haar beslissingen daarop kan baseren. De RJ heeft in Richtlijn



110 benadrukt dat extra toelichtingen nodig kunnen zijn, boven de voorgeschreven toelichtingen door de wet of de Richtlijnen, om aan dit inzichtvereiste te kunnen voldoen. Aanvullend heeft de RJ het begrip 'materieel belang' toegevoegd aan de definities van Richtlijn 115. Ook hierbij staat het in 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht centraal.

#### **Actualisering vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen**

De RJ heeft de Richtlijnen omtrent de vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen geactualiseerd. Hierbij zijn een aantal vrijstellingen voor toelichtingen voor middelgrote rechtspersonen vervallen. Het betreft de volgende onderwerpen:

#### **Bijzondere waardeverminderingen**

De vrijstelling voor bepaalde toelichtingen van bijzondere waardeverminderingverliezen is vervallen. Hierdoor zullen middelgrote personen bijvoorbeeld ook toelichtingen moeten opnemen over het bedrag van het bijzondere waardeverminderingverlies per categorie activa en de kasstroom genererende eenheid waarover wordt gerapporteerd en toelichtingen over de bepaling van de realiseerbare waarde, zijnde de opbrengstwaarde of de bedrijfswaarde.

#### **Stelselwijzigingen en schattingswijzigingen**

Middelgrote rechtspersonen waren vrijgesteld van het geven van een cijfermatige indicatie over de invloed van een stelselwijziging of schattingswijziging in de komende jaren. Deze vrijstelling is komen te vervallen.

#### **Vastgoedbeleggingen**

De vrijstelling voor additionele toelichtingen, indien de reële waarde van een vastgoedbelegging niet op betrouwbare wijze

kan worden vastgesteld, is vervallen. Deze toelichtingen omvatten een beschrijving van de vastgoedbelegging, de verklaring waarom de reële waarde niet betrouwbaar kan worden vastgesteld en een bandbreedte waarin de reële waarde zich hoogstwaarschijnlijk bevindt.

#### **Financiële instrumenten**

Middelgrote rechtspersonen waren vrijgesteld van het opnemen van toelichtingen over het rente-, kasstroom- en liquiditeitsrisico van de organisatie. Dit was slechts een aanbeveling. Deze vrijstelling is komen te vervallen.

#### **Verduidelijking verwerking preferent dividend**

De RJ heeft de verwerking van preferent dividend bij een balans voor winstbestemming verduidelijkt. Als het preferente aandelenkapitaal wordt gepresenteerd als eigen vermogen, en er preferent dividend uit de winstbestemming wordt uitgekeerd, moet het uit te keren bedrag aan preferent dividend zichtbaar in mindering worden gebracht op het resultaat na belastingen. Het restant wordt aangeduid als onverdeelde winst.

#### **Eerste waardering deelneming nader toegelicht**

De RJ heeft de eerste waardering van deelnemingen in de enkelvoudige jaarrekening en de waardering van niet-geconsolideerde deelnemingen in de geconsolideerde jaarrekening nader toegelicht. Vanuit Richtlijn 214 'Financiële vaste activa' verwijst zij naar Richtlijn 216 'Fusies en overnames' voor de eerste verwerking van deelnemingen waarin de rechtspersoon invloed van betekenis uitoefent op het zakelijke en financiële beleid van een entiteit. Deze verwijzing betekent onder andere dat bij

de verkrijging van deelnemingen die tegen nettovermogenswaarde worden gewaardeerd slechts goodwill kan ontstaan als sprake is van de verkrijging van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen dat in staat is tot het genereren van opbrengsten.

#### **Verduidelijking reikwijdte Richtlijn 'Fusies en overnames'**

De reikwijdte van Richtlijn 216 'Fusies en overnames' is verduidelijkt. Deze Richtlijn is van toepassing op alle verschijningsvormen van fusies en overnames, waarbij een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen wordt verkregen dat in staat is tot het genereren van opbrengsten.

Aanvullend is verduidelijkt dat als hier geen sprake van is, de overnemende partij de overgenomen identificeerbare activa en/of verplichtingen verwerkt in overeenstemming met de hoofdstukken voor betreffende activa en passiva. Hierbij kan geen goodwill ontstaan, de transactieprijs wordt toegerekend aan de overgenomen identificeerbare activa en/of verplichtingen op basis van hun relatieve reële waarde op overnamedatum.

Tenslotte heeft de RJ verduidelijkt dat een overname ook de vorm kan hebben van een stapsgewijze overname, namelijk als een organisatie beschikkingsmacht krijgt door het vergroten van de zeggenschap over een al gehouden minderheidsbelang.

#### **Classificatie financiële instrumenten als eigen of vreemd vermogen**

In de RJ-editie 2019 is de mogelijkheid toegevoegd om financiële instrumenten in de enkelvoudige jaarrekening te classificeren als eigen of vreemd vermogen op basis van juridische of economische realiteit. In deze editie zijn de alinea's over deze optie verder verduidelijkt.

#### **Verduidelijking toepassingsgebied financiële garanties**

In RJ 252 en RJ 290 is verduidelijkt dat financiële garanties die voldoen aan de definitie van een derivaat volgens RJ 290 vallen binnen het toepassingsgebied van RJ 290. Een voorbeeld dat de RJ noemt, is een 'credit default swap', welke een partij kan verplichten een betaling te doen bij de verslechtering van haar kredietkwaliteit. Als een financiële garantie een entiteit verplicht een betaling te doen ter compensatie van een verlies op een specifieke schuldenaar, voldoet deze niet aan de definitie van een derivaat en valt deze binnen het toepassingsgebied van RJ 252.

#### **Belastinglatenties bij samengestelde financiële instrumenten**

Samengestelde financiële instrumenten moeten gesplitst worden in een vreemdvermogenscomponent en een eigenvermogenscomponent. In RJ 272 is verduidelijkt dat wijzigingen in de latente belastingschuld in de winst-en-verliesrekening verwerkt moeten worden.

#### **Toelichting van de reële waarde van financiële instrumenten**

Op basis van RJ 290.937 moet de rechtspersoon voor elke categorie van financiële activa en financiële verplichtingen informatie geven over de reële waarde. De RJ heeft nu verduidelijkt dat het bedrag van de reële waarde niet in de toelichtingen opgenomen hoeft te worden, indien de financiële activa of financiële verplichtingen al tegen reële waarde zijn gewaardeerd in de balans. Toelichtingen over de waarderingmethodiek en de belangrijkste veronderstelling moeten wel worden opgenomen.





## Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Hieronder is een overzicht opgenomen van wijzigingen voor kleine rechtspersonen.

### Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten (nieuwe Richtlijn inmid-dels in december 2020 gepubliceerd)	B5 en B13
Definitie van materieel belang	A3.303
Overgangsbepalingen groot onderhoud	B2.133a
Niet-wettelijke opties vastgoedbeleggingen	B2.214 en B2.206
Verduidelijking reikwijdte fusies en overnames	B3.2020
Classificatie verplichtingen en schulden als kortlopend	B9.104

De aard van deze wijzigingen is vergelijkbaar als beschreven in de overeenkomstige paragrafen in deze Rechtstreeks voor (middel) grote rechtspersonen.

## Belangrijke toekomstige wijzigingen

### Opbrengstverantwoording

Eind 2019 heeft de RJ nieuwe ontwerp-Richtlijnen (*RJ-Uiting 2019-15*) voorgesteld voor opbrengstverantwoording (RJ 270 en RJ 221) en eind 2020 zijn de definitieve nieuwe Richtlijnen gepubliceerd. De nieuwe Richtlijnen gaan in per 1 januari 2022 en eerdere toepassing is mogelijk. Belangrijke wijzigingen hebben onder andere betrekking op:

- het identificeren van prestatieverplichtingen;
- het bepalen van de transactieprijs, waaronder de wijze waarop variabele vergoedingen worden bepaald en betalingen aan afnemers worden verwerkt;
- het toerekenen van de transactieprijs aan de geïdentificeerde prestatieverplichtingen;
- de verwerking van opbrengsten uit licenties; en
- het presenteren van onderhanden projecten in zowel de balans als de winst-en-verliesrekening.

De nieuwe Richtlijnen hebben overeenkomsten met de bepalingen in IFRS 15. De RJ benadrukt echter dat bij de interpretatie van de Richtlijnen de IFRS 15-bepalingen, en de bijbehorende guidance, niet leidend zijn. De Richtlijnen zijn namelijk geen identieke vertaling van IFRS 15. Ze zijn vaak minder gedetailleerd en er zijn een aantal verschillen.

In de nieuwe Richtlijnen zijn specifieke bepalingen opgenomen voor het identificeren van prestatieverplichtingen in een contract. Voorheen kenden de Richtlijnen bepalingen over het onderkennen van componenten van een transactie.

Daarnaast zijn er meer bepalingen opgenomen over het bepalen van de omvang van opbrengsten. Over variabele vergoedingen is opgenomen dat deze wordt bepaald op de beste schatting van de variabele vergoeding. Over een aan een afnemer van goederen en diensten te betalen vergoeding is bepaald dat deze moet worden verwerkt als een vermindering van de opbrengsten, als deze vergoeding niet voor een te onderscheiden goed of dienst is.

Ten slotte moet de bepaalde omvang van de opbrengsten verdeeld worden over de prestatieverplichtingen naar rato van de waarde van deze prestatieverplichtingen. Verder zijn er nog specifieke bepalingen opgenomen over opbrengsten uit licenties, niet door afnemers uitgeoefende rechten, de presentatie van onderhanden projecten en diverse kleinere onderwerpen. Voor meer informatie over deze wijzigingen wordt verwezen naar een eerder [Spotlight-artikel](#) over dit onderwerp.

## Vanaf wanneer gelden deze wijzigingen?

De edities 2020 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn van toepassing op verslaggevingsjaren die beginnen vanaf 1 januari 2021. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.



Deze publicatie is uitsluitend opgesteld als algemene leidraad voor relevante kwesties en dient niet te worden geïnterpreteerd als professioneel advies. U dient niet te handelen op basis van de in deze publicatie vervatte informatie zonder nader professioneel advies te hebben ingewonnen. Voor zover deze nieuwsbrief of delen hiervan met toestemming aan derden zijn verstrekt, merken wij op dat de wetgeving op het punt van de verslaggeving soms uitermate gecompliceerd en veranderlijk is. Wij aanvaarden daarom geen verantwoordelijkheid voor hetgeen men zonder deskundig advies onderneemt naar aanleiding van de inhoud van deze nieuwsbrief. Er wordt geen enkele expliciete of impliciete verklaring verstrekt of garantie geboden ten aanzien van de juistheid of volledigheid van de in deze publicatie vervatte informatie, en voor zover toegestaan krachtens de wet, aanvaarden PricewaterhouseCoopers, aan haar gelieerde ondernemingen, medewerkers en vertegenwoordigers geen enkele aansprakelijkheid, en wijzen zij iedere verantwoordelijkheid af, voor de gevolgen van enige handeling dan wel omissie door hetzij uzelf hetzij enige andere persoon op basis van de in deze publicatie vervatte informatie of voor enig besluit waaraan die informatie ten grondslag ligt.

© 2021 PricewaterhouseCoopers. Alle rechten voorbehouden.



## Meer informatie?

Wilt u meer informatie naar aanleiding van deze onderwerpen? Uw contactpersonen van PwC helpen u graag verder.