

Oktober 2021



Rechtstreeks

Bericht over verslaggeving in Nederland van PwC

Wat is er gebeurd?

In de editie 2021 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) zijn een aantal wijzigingen op bestaande Richtlijnen gepubliceerd die van toepassing zijn op verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2022. Overigens mogen definitieve nieuwe Richtlijnen altijd vervroegd worden toegepast (dus eerder dan de ingangsdatum), tenzij anders aangegeven.

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: editie 2021

Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2022?

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

Wijzigingen in Richtlijnen voor opbrengstverantwoording en onderhanden projecten

De RJ heeft in reactie op de behoefte vanuit de praktijk voor nadere guidance over de manier waarop opbrengsten worden verantwoord eind 2020 wijzigingen aangebracht in RJ 270 'Opbrengstverantwoording' en RJ 221 'Onderhanden projecten'. Deze nieuwe Richtlijnen zijn effectief per 1 januari 2022. Hoewel niet expliciet benoemd in de RJ, vormen de volgende vijf stappen impliciet de basis voor de opbrengstverantwoording. Deze stappen zijn in tabel 1 opgenomen.

Tabel 1. 'Vijfstappenmodel' opbrengstverantwoording

RJ 270.105	Stap 1	Identificeer de overeenkomst	Overeenkomst	
RJ 270.109 e.v.	Stap 2	Identificeer de prestatieverplichtingen	Prestatieverplichting X	Prestatieverplichting Y
RJ 270.106	Stap 3	Bepaal de transactieprijs	Transactieprijs	
RJ 270.109c	Stap 4	Toerekenen van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen	Allocatie transactieprijs aan Prestatieverplichting X	Allocatie transactieprijs aan Prestatieverplichting Y
RJ 270.110 e.v.	Stap 5	Verantwoord de omzet	Opbrengstverantwoording prestatieverplichting X	Opbrengstverantwoording prestatieverplichting Y

Deze nieuwe Richtlijnen zijn daarmee meer in lijn gekomen met de bepalingen van IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers'. De Richtlijnen zijn echter meer 'principle based' en de Raad geeft daarom aan dat de IFRS 15-bepalingen en voorbeelden niet per definitie leidend zijn voor toepassing van de Richtlijnen.

De RJ heeft overgangsbepalingen opgenomen om de implementatie van de wijzigingen te vereenvoudigen. Het is toegestaan de gewijzigde bepalingen voor opbrengstverantwoording alleen toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na 1 januari 2022, of de desbetreffende eerste dag van het boekjaar bij eerdere toepassing van de Richtlijnen.

De mogelijkheid om IFRS 15 integraal en consistent toe te passen (RJ 221.102a en RJ 270.101a) blijft bestaan in de nieuwe Richtlijnen.



Belangrijke wijzigingen die zijn opgenomen in jaareditie 2021 zien toe op de volgende onderwerpen:

Optreden voor eigen rekening (als principaal) of voor derden (als agent)

Een principaal verantwoordt het gehele bedrag dat voor eigen rekening van derden wordt ontvangen als opbrengst. Daarentegen verantwoordt een agent slechts de per saldo ontvangen provisie als opbrengst, omdat hij niet alle ontvangsten voor eigen rekening ontvangt. Om te beoordelen of een onderneming optreedt als een principaal of agent zijn in RJ 270.107b een aantal indicatoren opgenomen die indicatief zijn voor de situatie dat een onderneming optreedt als een principaal. Voorbeelden van indicatoren zijn: de onderneming draagt het voorraadrisico, de onderneming bepaalt de prijs of de onderneming loopt kredietrisico over het door de afnemer verschuldigde bedrag. Aan deze indicatoren is een nieuwe indicator toegevoegd: de onderneming heeft direct voorafgaande aan de levering van goederen of diensten aan de afnemer de beschikkingsmacht over de te leveren goederen of diensten.

Belangrijke financieringscomponent

Als de levering van een goed of dienst eerder of later plaatsvindt dan de betaling van de vergoeding, dan kan er sprake zijn van een financieringscomponent als onderdeel van de transactieprijs. Denk bijvoorbeeld aan een autodealer die met een 'rijd nu, betaal later'-actie zijn klanten toestaat om een auto pas twee jaar na levering te betalen. Als een overeenkomst een belangrijke financieringscomponent bevat, moet de onderneming de transactieprijs hier op aanpassen. Een onderneming mag een financieringscomponent als onbelangrijk beschouwen als hij bij het afsluiten van de overeenkomst verwacht dat de periode tussen het moment van de levering van de prestatie en moment van betaling van de prestatie maximaal één jaar is. Als er wel sprake is van een belangrijke financieringscomponent moet de transactieprijs worden aangepast voor de effecten van de tijds waarde van geld. In de nieuwe Richtlijn geldt dit niet alleen in de situatie dat de rechtspersoon uitgestelde betaling overeenkomt met de afnemer, maar ook bij vooruitbetaling door de afnemer.

Voorbeeld 1. Belangrijke financieringscomponent

Een onderneming is met een klant een contract aangegaan op 1 januari 20x1 om voor € 10.000 een machine te leveren. De machine wordt op 31 december 20x2 geleverd. De klant heeft € 10.000 betaald bij het afsluiten van het contract. Hiermee kan de onderneming de verwachte productiekosten van de machine financieren. De rentevoet van de onderneming voor een vergelijkbare financieringstransactie in de markt is 5%. De onderneming heeft geconcludeerd dat er sprake is van een belangrijke financieringscomponent in het contract.

Vraag:

Wat is de transactieprijs?

Uitwerking en toelichting:

De transactieprijs is $€ 10.000 \times 1,05^2 = € 11.025$.

Vooruitontvangen van de klant:	€ 10.000
Rentekosten in jaar 1:	€ 500
Rentekosten in jaar 2:	€ 525.

De rentekosten worden over de looptijd van twee jaar verantwoord in de winst- en verliesrekening. De rentekosten worden in dit scenario als verhoging van het vooruitontvangen bedrag verwerkt, omdat de klant de machine voorfinanciert:

rentekosten (w&v)
aan vooruitontvangen bedrag (balans)

Vervolgens zijn bij levering van de machine de opbrengsten (€ 11.025) dus hoger dan de betaling (€ 10.000) die de onderneming van de afnemer ontvangt.



Wijzigingen van overeenkomsten

Gedurende de looptijd van een contract kunnen de onderneming en de afnemer besluiten de overeenkomst te wijzigen. Afhankelijk van de economische realiteit van de wijziging, wordt deze aan de hand van RJ 270.129 op een van de drie volgende manieren verwerkt:

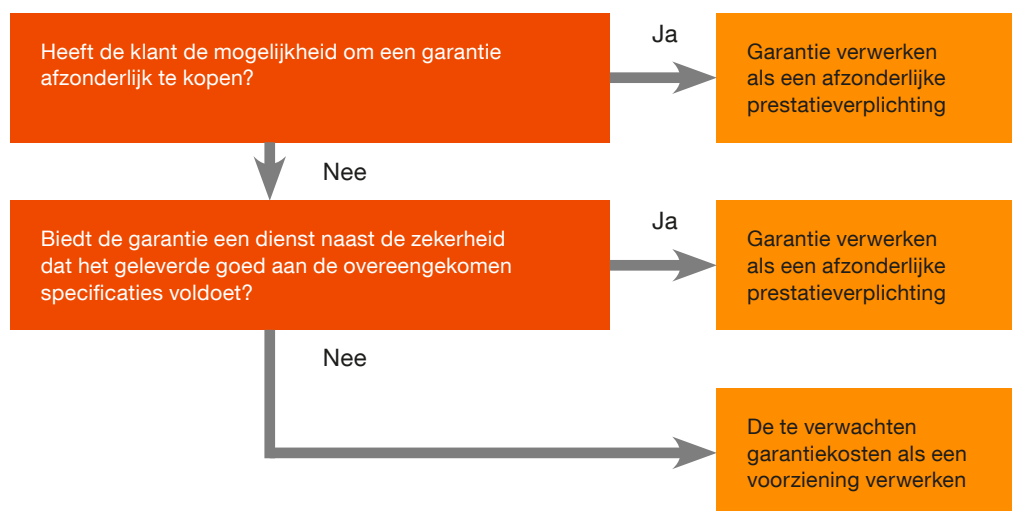
- als een afzonderlijke overeenkomst naast de bestaande overeenkomst;
- als het beëindigen van de bestaande overeenkomst en het afsluiten van een nieuwe overeenkomst; of
- als een gewijzigde overeenkomst, waarbij de cumulatieve opbrengsten worden aangepast op het moment van de wijziging van de overeenkomst.

Garanties

In RJ 270.109b zijn nu specifieke bepalingen opgenomen over of een garantie als een afzonderlijke prestatieverplichting of als een garantievoorziening moet worden verwerkt. In het eerste geval leidt dit tot uitgestelde omzet, in het tweede geval tot kosten (dotatie garantievoorziening).

In het stroomschema (tabel 2) wordt de verwerking per type garantie verduidelijkt.

Tabel 2. Verwerking van garanties



Variabele vergoedingen

De onderneming kan een variabele vergoeding met zijn afnemer afspreken waardoor de transactieprijs hoger of lager uitvalt. Een voorbeeld van een variabele vergoeding is een kwantumkorting bij grote transactievolumes. Als er sprake is van een variabele vergoeding moet de onderneming inschatten wat de hoogte van die vergoeding is. De RJ schrijft hierbij geen specifieke schattingsmethode voor, maar vereist hierbij wel van de onderneming dat zij het voorzichtigheidsprincipe toepast om te voorkomen dat verantwoorde opbrengsten later moeten worden teruggenomen. De RJ benadrukt dat de schattingsonzekerheid ten aanzien van een variabele vergoeding zodanig hoog kan zijn dat het bedrag van de totale opbrengst en het resultaat niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Het gevolg is dat er dan geen omzet mag worden verantwoord. Er is bijvoorbeeld sprake van een grote schattingsonzekerheid bij een contract waarbij een klant alleen hoeft te betalen als er een bepaald resultaat wordt behaald ('no cure no pay'-overeenkomst).

Opbrengsten uit licenties

Een licentieovereenkomst legt de rechten van een klant vast met betrekking tot het intellectuele eigendom en de verplichtingen van de onderneming om die rechten te verstrekken. Licenties kunnen onder meer betrekking hebben op:

- software en technologie;
- franchises;
- octrooien, handelsmerken en auteursrechten; en
- films, muziek en andere vormen van media en amusement.

Als de toezegging om een licentie te verlenen kan worden geïdentificeerd als een aparte prestatieverplichting, dan moet de onderneming bepalen of de aard van de licentie de verkoop van een goed of het verlenen van een dienst is (RJ 270.125). Tabel 3 geeft weer wanneer een licentie als de verkoop van een goed of de verlening van een dienst wordt verwerkt.

Tabel 3. Verwerking van licenties



Uit deze tabel blijkt dus dat wanneer een onderneming bijvoorbeeld periodieke software-updates aanbiedt aan haar afnemer onder een softwarelicentieovereenkomst, deze licentie het verstrekken van een dienst betreft. De omzet wordt dan dus over de looptijd van de licentie verantwoord. Als de aard van de licentie de verkoop van een goed was geweest, dan was de omzet ineens verwerkt op het moment van de transactie.

Vergoedingen aan afnemers van goederen en diensten

In RJ 270.108 is opgenomen dat een vergoeding die een onderneming aan haar afnemers betaalt, wordt verwerkt als een korting of als een vermindering van de transactieprijs. Een voorbeeld hiervan is als een onderneming producten levert en hiervoor de vergoeding als omzet verantwoord, maar tegelijkertijd een betaling aan dezelfde afnemer doet voor het neerzetten van hun producten op een prominente plek in de winkel. De vraag hierbij is of de betaling door de onderneming als kosten wordt verwerkt of als vermindering van de omzet (korting). Als de onderneming in ruil voor deze betaling een te onderscheiden goed of dienst ontvangt, dan wordt een gedeelte van de transactieprijs aan dat goed of dienst gealloceerd en wordt deze betaling verantwoord als kosten. Als de onderneming in ruil voor deze betaling geen te onderscheiden goed of dienst ontvangt, dan wordt dit verwerkt als vermindering van de transactieprijs en dus in mindering op de omzet.

Opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten

Als er in een contract sprake is van opties van afnemers op bijkomende goederen of diensten, dan kan dat van invloed zijn op het aantal prestatieverplichtingen in de overeenkomst. Er is sprake van zo'n optie wanneer een afnemer bij de aanschaf van een goed of dienst de mogelijkheid krijgt om op een later tijdstip na aankoop, met korting of gratis, extra goederen of diensten af te nemen. Voorbeelden hiervan zijn spaarprogramma's bij een supermarkt of sportschoolabonnementen die met een speciale korting kunnen worden verlengd. In RJ 270.109a is beschreven dat er sprake is van een afzonderlijke prestatieverplichting als de waarde van de optie niet onbelangrijk is ten opzichte van de waarde van de verkoop van goederen of dienstverlening waarbij de optie is verleend. Bijvoorbeeld: een kortingsbon van € 20 verstrekt bij de verkoop van een goed van € 60, is niet onbelangrijk en daarmee een afzonderlijke prestatieverplichting.

Niet-terugbetaalbare vergoedingen ten tijde van het afsluiten van de overeenkomst

Er zijn ondernemingen die hun klanten bij het afsluiten van een overeenkomst een bedrag 'vooruit' laten betalen zonder dat daar direct een levering van een goed of dienst tegenover staat. Denk bijvoorbeeld aan administratiekosten bij het aangaan van een lidmaatschap. Hoewel de onderneming de ontvangen vergoeding nooit hoeft terug te betalen, mag zij deze niet direct als opbrengsten verantwoordt omdat er nog geen prestatieverplichting is geleverd.

De niet-terugbetaalbare vergoeding wordt daarom verwerkt als vooruitbetaling op de toekomstige levering van goederen of diensten (zoals in het voorbeeld hiervoor de administratiekosten voor het lidmaatschap) (RJ 270.127). Omzet inzake de niet-terugbetaalbare vergoeding wordt verantwoord op het moment van levering van het goed of over de termijn van het verlenen van de dienst.

Niet door afnemers uitgeoefende rechten

Het kan voorkomen dat een afnemer die een bedrag heeft vooruitbetaald geen gebruik maakt van alle rechten op toekomstige goederen of diensten waar hij volgens de overeenkomst recht op heeft. Een bekend voorbeeld is klanten die met goede voornemens in januari voor een jaar een sportschool abonnement afsluiten en na enkele maanden geen gebruik meer maken van de sportschool. In dergelijke situaties beschrijft RJ 270.128 dat de onderneming de waarde van de rechten die naar naar verwachting niet worden uitgeoefend als opbrengst toe moet rekenen aan de rechten die wel worden uitgeoefend. In het voorbeeld van de sportschool dus over de maanden waarin de klant naar verwachting wel komt. Als de onderneming verwacht dat wel alle rechten worden uitgeoefend, bijvoorbeeld omdat zij geen ervaringscijfers of andere gegevens heeft die het tegendeel bewijzen, dan worden de niet-uitgeoefende rechten pas als opbrengsten verantwoord op het moment dat het zeer onwaarschijnlijk is dat de klant er nog aanspraak op zal maken.

Retouren

In de situatie dat de koper het recht heeft de geleverde goederen te retourneren, mag de onderneming alleen opbrengsten verantwoord voor geleverde goederen waarvan zij verwacht dat deze niet worden geretourneerd (RJ 270.112). Dit doet de onderneming op basis van haar beste inschatting. Naast een terugbetalingsverplichting voor eventuele retour te ontvangen goederen, neemt de onderneming een actief op voor de verwachte teruggezonden producten die zij weer op voorraad kan nemen.

Presentatie onderhanden projecten

Onderhanden projecten in de balans geven de opbrengstwaarde van verrichte prestaties weer gedurende de uitvoering van het project, die al zijn verwerkt in de winst- en verliesrekening.

De post 'Onderhanden projecten' wordt als een separate post in de balans gepresenteerd. Onderhanden projecten maken, in tegenstelling tot onderhanden werk, dus geen onderdeel uit van de voorraad. De omvang van de post bestaat, indien van toepassing, uit:

- het saldo van gerealiseerde projectopbrengsten;
- verwerkte verliezen;
- gedeclareerde termijnen; en
- verwachte verliezen.

Dit geldt ook voor al vastgestelde verliezen op projecten waarvoor nog geen prestaties zijn verricht.

Het saldo van een onderhanden project kan per jaareinde een debet- of een creditstand zijn.

Als het saldo van het onderhanden project een:

- debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief;
- creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

Vanaf 2022 mogen projecten met een debetstand en projecten met een creditstand niet langer gesaldeerd worden tot één post in de jaarrekening.

Projectopbrengsten worden zowel bij het categoriale als bij het functionele model gepresenteerd als netto-omzet in de winst- en verliesrekening. Projectopbrengsten presenteren in de winst- en verliesrekening als 'Wijziging in onderhanden projecten' is niet meer toegestaan. Bij het categoriale model worden de projectkosten gepresenteerd naar de aard van de kosten en bij het functionele model naar de functie van de kosten (doorgaans kostprijs van de omzet).

Gewijzigde toelichtingsvereisten

Ook zijn de toelichtingsvereisten aangescherpt. Toegevoegd is dat:

- de aard van belangrijke prestatieverplichtingen wordt toegelicht;
- de methode van toerekening van opbrengsten aan verslagperiodes, waaronder de wijze van vaststelling van de mate van voltooiing van opdrachten tot dienstverlening, per belangrijk type prestatieverplichting wordt toegelicht.
- het totaal van de geactiveerde kosten van het verkrijgen van een overeenkomst moet ook worden toegelicht.





Voor meer informatie over de nieuwe Richtlijnen voor opbrengstverantwoording en onderhanden projecten kunt u ons [Handboek financiële verslaggeving in Nederland, jaarrekening 2021](#), hoofdstuk 12b 'Opbrengstverantwoording (vanaf 2022)' raadplegen.

Wilt u zich nog verder verdiepen in opbrengstverantwoording onder de Richtlijnen, volg dan onze online PwC-trainingen (tegen betaling) die ingaan op het 'vijfstappenmodel' (module 1) en op belangrijke elementen in de opbrengstverantwoording (module 2).



Module 1



Module 2

Verduidelijking kosten bij voorzieningen voor verlieslatende contracten

De RJ heeft verduidelijkt welke kosten meegenomen mogen worden bij de bepaling van de voorziening voor verlieslatende contracten/projecten. De voorgaande bepalingen in RJ 252 en RJ 221 waren niet eenduidig en dit leidde in sommige gevallen tot interpretatieverschillen. Door de ingevoerde wijziging zijn deze twee Richtlijnen meer in lijn komen te liggen. De volgende kosten mogen worden meegenomen in de bepaling van de voorziening van een verlieslatend contract:

- a. de incrementele kosten (oftewel marginale kosten) voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract; en
- b. een toerekening van de overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

Voorbeeld 2. Verlieslatend contract

Een onderneming heeft een (verlieslatend) huurcontract die als operationele lease is verantwoord.

Vraag:

Welke kosten moet de onderneming meenemen in de voorziening voor dit verlieslatende contract?

Uitwerking en toelichting:

De onderneming bepaalt zowel de incrementele kosten als de toerekening van de overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract.

- a. de incrementele kosten zijn de resterende huurtermijnen rekening houdend met opbrengsten uit eventuele onderverhuur;
- b. de toe te rekenen kosten kunnen bestaan uit kosten voor contractmanagement (onderverhuur), herstelkosten en verzekeringskosten.

De voorziening bestaat dus uit de optelsom van deze kosten.

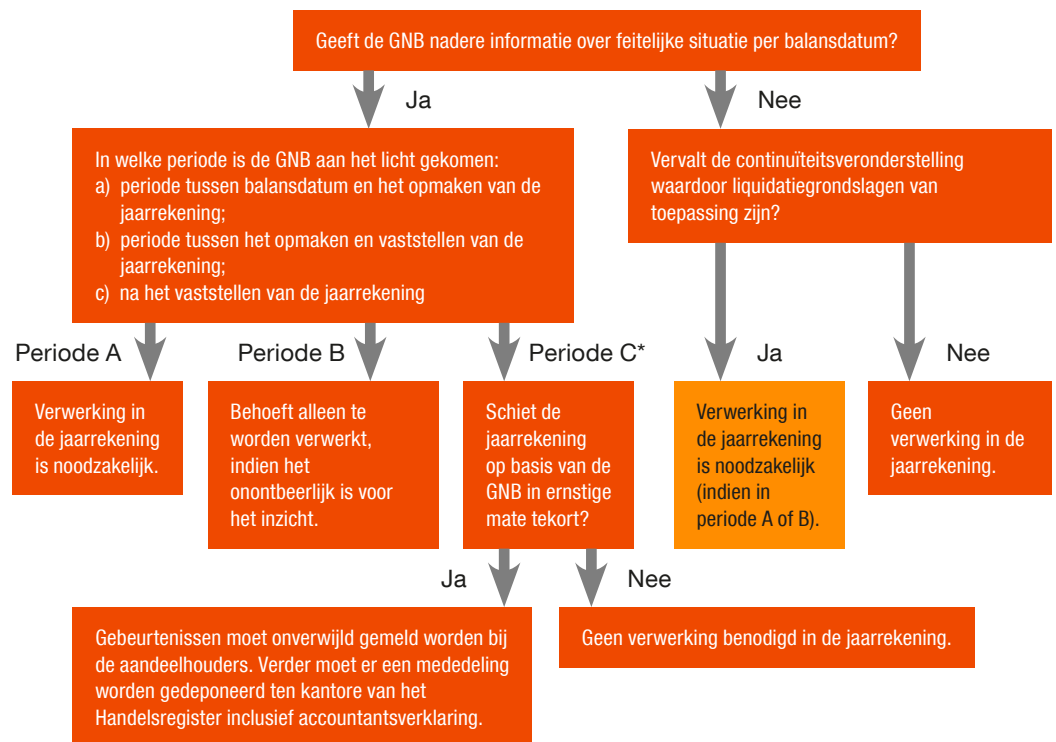
Verduidelijking in verwerking gebeurtenissen na balansdatum

De RJ heeft twee verduidelijkingen toegevoegd aan Richtlijn 160 'Gebeurtenissen na balansdatum'. Gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum en die zich voordoen tussen balansdatum en het vaststellen van de jaarrekening, moeten alleen worden verwerkt in de jaarrekening als de continuïteitsveronderstelling vervalt en daarmee de jaarrekening op basis van liquidatiegrondslagen wordt opgesteld.

Gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, die zich voordoen in de periode tussen en opmaken en vaststellen van de jaarrekening, moeten enkel worden verwerkt in de jaarrekening voor zover deze onontbeerlijk zijn voor het inzicht van de jaarrekening.

In het stroomschema (tabel 4) is de verduidelijking terug te vinden in het oranje gekleurde vak.

Tabel 4. Stroomschema 'Gebeurtenissen na balansdatum'



* Bij periode C geldt dat een eenmaal vastgestelde jaarrekening niet meer kan worden aangepast. De fout kan dan alleen hersteld worden via een mededeling inclusief accountantsverklaring die bij het Handelsregister wordt gedeponereerd. De fout wordt vervolgens wel hersteld in de eerstvolgende jaarrekening die nog niet is vastgesteld.

Voorbeeld verwerking fouterstel en stelselwijzigingen in mutatieoverzicht eigen vermogen

In RJ 150 'Fouterstel' is een voorbeeld opgenomen over hoe correcties als gevolg van fouterstel en stelselwijzigingen verwerkt moeten worden in het mutatieoverzicht van het eigen vermogen. Zie de bijlage bij RJ 150 voor dit voorbeeld.

Presentatie van ontvangen overheidssubsidies

De RJ heeft naar aanleiding van RJ-Uiting 2020-13 over de verwerking van de NOW-regeling een analyse uitgevoerd of aanpassingen benodigd zijn in RJ 274 'Overheidssubsidies'.

De RJ schrijft voor om in lijn met de verwerking van de NOW-regeling exploitatiesubsidies voor bestedingen te presenteren als opbrengsten of in aftrek op de gerelateerde kosten. Bij de classificatie van opbrengsten wordt de subsidie verantwoord onder overige opbrengsten of als een separate post in de winst- en verliesrekening. Exploitatiesubsidies ontvangen voor bepaalde gedeerde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

Verduidelijking toelichtingsvereisten omtrent de functionele indeling van de winst- en verliesrekening

Een onderneming heeft voor de indeling van de winst- en verliesrekening twee alternatieven: de functionele indeling en de categoriale indeling. Voor ondernemingen die gebruik maken van de functionele indeling van de winst- en verliesrekening gelden additionele toelichtingsvereisten. In de nieuwe RJ-editie 2021 is verduidelijkt dat, bij toepassing van de functionele indeling, ondernemingen aanvullend de totaalbedragen van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte afschrijvingen en lonen en salarissen moeten vermelden en dat dit gaat om de 'bruto' periodekosten; dus zonder rekening te houden met of deze kosten deels zijn geactiveerd.

Herstructurering RJ 400 'Bestuursverslag'

De RJ heeft een aanpassing gedaan in RJ 400 met als doel de leesbaarheid van de Richtlijn te vergroten en het toegankelijker te maken. Er zijn geen inhoudelijke of beleidsmatige wijzigingen aangebracht, maar enkel wijzigingen in de structuur. Hierbij heeft de RJ een 'stapelstructuur' geïntroduceerd op basis van de aard en omvang van de onderneming. Het bestuursverslag van de onderneming moet voldoen aan de paragraaf die voor haar van toepassing is, inclusief alle voorgaande paragrafen. Op hoofdlijnen ziet deze structuur er als volgt uit:

- RJ 400 paragraaf 1: middelgrote en grote rechtspersonen.
- RJ 400 paragraaf 2: grote rechtspersonen.
- RJ 400 paragraaf 3: (bepaalde) organisaties van openbaar belang.
- RJ 400 paragraaf 4: vennootschappen waarvan aandelen, obligaties of certificaten daarvan zijn toegelaten tot de handel van een gereguleerde markt of daarmee vergelijkbaar systeem als bedoeld in art. 1:1 van de Wet of het financieel toezicht.

Tabel 5. Structuur van de vereisten bestuursverslag

Paragraaf 1	Paragraaf 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4
RJ 400.1 tot RJ 400.2	RJ 400.2 tot RJ 400.3	RJ 400.3 tot RJ 400.4	RJ 400.4 en verder
Middelgrote rechtspersonen			
Grote rechtspersonen			
(Bepaalde) organisaties van openbaar belang			
Vennootschappen waarvan aandelen, obligaties of certificaten daarvan zijn toegelaten tot handel van een gereguleerde markt of daarmee vergelijkbaar systeem als bedoeld in artikel 1:1 WfT.			



Wijzigingen voor rechtspersonen die in de geconsolideerde jaarrekening IFRS toepassen

Verduidelijking toepassing combinatie 3

De RJ heeft enkele wijzigingen doorgevoerd gerelateerd aan het toepassen van 'combinatie 3'. 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 in de enkelvoudige jaarrekening dezelfde waarderingsgrondslagen worden gehanteerd die de onderneming ook in de geconsolideerde IFRS jaarrekening heeft toegepast.

Het uitgangspunt van combinatie 3 is om het eigen vermogen van de enkelvoudige jaarrekening gelijk te laten zijn aan het eigen vermogen van de geconsolideerde jaarrekening.

Vastgoedbeleggingen (RJ 213)

In RJ 213 'Vastgoedbeleggingen' is het, bij toepassing van combinatie 3, toegestaan om een vastgoedbelegging die een dochtermaatschappij verhuurt aan de moedermaatschappij te verwerken als vastgoed in eigen gebruik in de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij. Ook als de moedermaatschappij het vastgoed verhuurt aan de dochtermaatschappij mag de moedermaatschappij in de enkelvoudige jaarrekening het vastgoed identificeren als vastgoed in eigen gebruik.

In tabel 6 is een overzicht opgenomen waarbij de onderlinge relaties omtrent het verhuurde vastgoed binnen een groepsstructuur voor en na de nieuwe toepassing onder combinatie 3 zijn toegelicht.

Tabel 6. Combinatie 3 - Vastgoedbeleggingen

Verwerking zonder nieuwe toepassing onder combinatie 3		
Eigenaar/Huurder	Enkelvoudige jaarrekening eigenaar	Geconsolideerde jaarrekening moedermaatschappij
Moedermaatschappij / Dochtermaatschappij	Vastgoedbelegging	Vastgoed in eigen gebruik
Dochtermaatschappij / Moedermaatschappij	Vastgoedbelegging	Vastgoed in eigen gebruik

Verwerking onder nieuwe toepassing onder combinatie 3		
Eigenaar/Huurder	Enkelvoudige jaarrekening eigenaar	Geconsolideerde jaarrekening moedermaatschappij
Moedermaatschappij / Dochtermaatschappij	Vastgoed in eigen gebruik	Vastgoed in eigen gebruik
Dochtermaatschappij / Moedermaatschappij	Vastgoed in eigen gebruik	Vastgoed in eigen gebruik

Uit de tabel blijkt dat de verwerking onder de nieuwe Richtlijnen geconsolideerd en enkelvoudig gelijk is en dus niet zal resulteren in een verschil in waardering in de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening van de moeder.

Financiële vaste activa (RJ 214)

In RJ 214 'Financiële vaste activa' is een verwijzing opgenomen voor financiële vaste activa in de gedaante van onroerende zaken. Verwerking onder combinatie 3 kan plaatsvinden zoals beschreven in RJ 213 'Vastgoedbeleggingen'.

Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Hieronder is een overzicht opgenomen van wijzigingen voor kleine rechtspersonen.

Wijzigingen voor kleine rechtspersonen	
Verduidelijking m.b.t. gebeurtenissen na balansdatum	A4.103 A4.106 A4.111(a)
Wijzigingen Richtlijnen omtrent opbrengstverantwoording en onderhanden projecten	B5
Verduidelijking kosten in voorziening verlieslatend contract	B10
Verwerking Exploitatiesubsidies	B17

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



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.



Vanaf wanneer gelden deze wijzigingen?

De editie 2021 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is van toepassing op verslaggevingsjaren die beginnen vanaf 1 januari 2022. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

Nog even uw aandacht

Naast deze wijzigingen in de Nederlandse Richtlijnen ook graag nog uw aandacht voor het volgende.

NBA: Fraude en continuïteit in de jaarrekening, het bestuursverslag en de controleverklaring

Momenteel (oktober 2021) loopt een [NBA-consultatie](#) over fraude en continuïteit. Hierin is voor fraude voorgesteld dat de accountant voor OOB's vanaf jaarrekeningcontroles 2021 in de controleverklaring verplicht rapporteert over hoe hij tijdens de controle op frauderisico's heeft ingespeeld. Voor alle andere jaarrekeningcontroles 2021 wordt dit aanbevolen. Ook wordt voorgesteld deze verplichting voor alle jaarrekeningcontroles 2022 in te laten gaan.

Daarnaast is voorgesteld dat de accountant vanaf jaarrekeningcontroles 2022 in de controleverklaring rapporteert over werkzaamheden inzake de continuïteit. Aanbevolen wordt echter om dit al vanaf de jaarrekeningcontroles 2021 toe te passen.

Het advies aan het management van ondernemingen is om zelf over fraude in de risicoparagraaf in het bestuursverslag te rapporteren (risico's van fraude en/of corruptie, beheersingsmaatregelen e.d.).

En om aan het onderwerp continuïteit aandacht te besteden in het bestuursverslag in:

- de financiële paragraaf;
- de risicoparagraaf, en
- de toekomstparagraaf.

Daarnaast ook in de jaarrekening zelf in de toelichting omtrent de continuïteitsveronderstelling.

Vervolgens kan de accountant in zijn controleverklaring verwijzen naar de informatie in de jaarverslaggeving over fraude en continuïteit en bestaat er zodoende consistentie tussen de jaarverslaggeving van de onderneming zoals opgesteld door het management en de controleverklaring van de accountant.

Zoals in de introductie aangegeven, zijn dit momenteel voorstellen waarover de NBA consulteert. Reacties op de consultatie zullen mogelijk nog tot aanpassingen leiden. Raadpleeg de definitieve voorschriften over Fraude en Continuïteit zodra deze beschikbaar zijn.

Meer informatie?

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