

Januari 2024

# Rechtstreeks

Bericht over verslaggeving in Nederland van PwC

## Wat is er gebeurd?

In de editie 2024 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) is een aantal wijzigingen op bestaande Richtlijnen gepubliceerd die van toepassing zijn op verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2024. Overigens mogen definitieve nieuwe Richtlijnen altijd vervroegd worden toegepast (dus eerder dan de ingangsdatum), tenzij anders aangegeven.

Deze wijzigingen zijn in principe van toepassing op alle rechtspersonen die de Richtlijnen toepassen. Aanvullende sectorspecifieke wijzigingen (vermeld in de hoofdstukken in de '600-serie') zijn buiten beschouwing gelaten.

## Welke wijzigingen zijn er voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2023 nog bijgekomen?

Na publicatie van de *Rechtstreeks* van vorig jaar zijn er twee aanvullende wijzigingen bijgekomen die gelden voor (middel)grote rechtspersonen voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023. Deze wijzigingen waren nog niet opgenomen in de RJ-editie van 2022.

Allereerst zijn er wijzigingen aangebracht in Richtlijnen 400 'Bestuursverslag' en 404 'Bezoldigingsverslag en remuneratierapport' als gevolg van wijzigingen in de Code Corporate Governance. De wijzigingen zijn relevant voor beursfondsen die wettelijk verplicht zijn om de Code te volgen of dit vrijwillig doen.

De andere betreft een wijziging in Richtlijn 272 'Belastingen naar de winst'. Vooruitlopend op de 'Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)' die ingaat per 31 december 2023, heeft de RJ voor verslagjaren 2023 een tijdelijke verplichte vrijstelling ingevoerd ten aanzien van de latente belastingen inzake de 'Pillar Two model rules'. Bovendien moeten ondernemingen toelichten dat zij gebruik maken van de verplichte vrijstelling en moeten zij de verwachte effecten van de Pijler 2-wetgeving toelichten. De bepalingen uit de 'Pillar Two model rules' raken (deelnemingen van) ondernemingen met een (geconsolideerde) groepsomzet van meer dan 750 miljoen euro.

## Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2024?

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft besloten om ontwerp-Richtlijnen uitsluitend door middel van RJ-Uitingen te publiceren. Ontwerp-Richtlijnen worden vanaf heden niet langer voor het eerst opgenomen in de RJ-bundels. Het doel van de RJ is om hiermee duidelijkheid te verschaffen over de status van de (ontwerp-)Richtlijnen. Bovendien heeft de RJ besloten om de RJ-bundel voortaan het jaar mee te geven waarop de bundel van toepassing is. Voorheen kreeg de RJ-bundel het jaartal mee van het jaar waarin het werd uitgegeven. Dit besluit leidt ertoe dat er geen RJ-bundel 2023 verschijnt. De belangrijkste wijzigingen voor 2024 worden hieronder beschreven.

### Continuïteit en discontinuïteit

In de herziene RJ 170 'Discontinuïteit en materiële onzekerheid over continuïteit' heeft de RJ een samenvattend schema opgenomen van de verslaggevingsvoorschriften per continuïteitsscenario. RJ 170 maakt hierbij onderscheid tussen vier scenario's. Het schema op de volgende pagina zet de verslaggevingsvoorschriften per continuïteitsscenario uiteen.

Ook is er in de gewijzigde RJ 170 meer informatie opgenomen over de situatie dat een onderneming mogelijk aanvullende medewerking van belanghebbenden nodig heeft om te kunnen voortbestaan. Daarbij wordt in beschouwing genomen dat als de medewerking van belanghebbenden nog niet geheel zeker is, of deze medewerking wel in zodanige mate waarschijnlijk is dat er geen materiële onzekerheid over de continuïteit resteert. In dat geval is er geen sprake van scenario 3, maar van scenario 2.



	Scenario 1 – geen onzekerheid over de continuïteit	Scenario 2 – zorgen over de continuïteit, maar geen materiële onzekerheid	Scenario 3 - materiële onzekerheid over de continuïteit	Scenario 4 – onontkoombare discontinuïteit
<b>Situatie</b>	Er zijn géén gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen.	Er zijn gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen, waarbij geen sprake is van onzekerheid van materieel belang of er zijn mitigerende maatregelen die voldoende zijn.	Er zijn gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen, waarbij sprake is van onzekerheid van materieel belang of de mitigerende maatregelen voldoende zijn. Wel bestaat er een reële kans dat de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen (Richtlijnen 170.103 en 302-304).	Er bestaat geen reële kans dat de rechtspersoon aan zijn verplichtingen kan voldoen (Richtlijn 170.103).
<b>Grondslagen</b>	Jaarrekening op basis van de continuïteitsveronderstelling (Richtlijnen 170.101 en 105)		(Richtlijnen 170.101, 105 en 301)	Jaarrekening op liquidatiebasis (Richtlijnen 170.102, 105, 201-205 en 207)
<b>Toelichting</b>	Geen specifieke toelichtingen benodigd.	Belangrijke oordelen en schattingen (aard en veronderstellingen) en onzekerheden (aard en omvang) toelichten indien noodzakelijk voor het vereiste inzicht (Richtlijn 110.129 en Richtlijn 135.203).	Toelichten dat materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat en een adequate uiteenzetting geven van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert (Richtlijn 170.305).  Belangrijke oordelen en schattingen (aard en veronderstellingen) en onzekerheden (aard en omvang) toelichten indien noodzakelijk voor het vereiste inzicht (Richtlijn 110.129 en Richtlijn 135.203).	Onder mededeling van de invloed op het vermogen en resultaat toelichten dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon niet wordt voortgezet (Richtlijn 170.206).  Gebruikelijke toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW (Richtlijn 170.207).  Specifieke toelichting met betrekking tot onontkoombare discontinuïteit (Richtlijn 170.208).

Indien sprake is van discontinuïteit zoals bedoeld in Richtlijn 170.104, dit feit toelichten onder mededeling van de mogelijke invloed op het vermogen en resultaat. Tevens de aard van de (nog resterende) bedrijfsactiviteiten toelichten en, voor zover van toepassing, vermelden dat de rechtspersoon is opgericht voor bepaalde tijd (Richtlijn 170.104).

### Fusies en overnames

In RJ-Uiting 2023-9 heeft de RJ verschillende verduidelijkingen opgenomen omtrent de verwerking van fusies en overnames.

Ter verduidelijking en vergelijkbaar met IFRS 3, is er in RJ 216 'Fusies en overnames' een bepaling opgenomen over transacties die geen deel uitmaken van een overname (settlement of pre-existing relationships). Zo bestaat er ten tijde van overname de mogelijkheid dat de verkrijgende partij en overgenomen partij al een bestaande relatie of andere overeenkomst hadden vóór de overname, of dat zij bij de overname een overeenkomst afsluiten die losstaat van de overname (bijvoorbeeld een overeenkomst waardoor werknemers of voormalige eigenaars van de overgenomen partij een vergoeding krijgen voor toekomstige diensten). De RJ stelt in een nieuwe alinea 216.201a voor dat de verkrijgende partij op basis van de economische realiteit beoordeelt of zulke transacties als afzonderlijke transacties moeten worden verwerkt.

Naast deze aanpassing zijn er ook nog de volgende aanpassingen gedaan in RJ 216:

- Er is verduidelijkt hoe een eventueel belang van derden bij een stapsgewijze overname wordt bepaald (Richtlijn 216.204);
- Er is opgenomen dat een omgekeerde verwatering, waarbij een deelneming eigen aandelen inkoop van andere aandeelhouders waardoor het relatieve belang van de deelnemende rechtspersoon in die deelneming toeneemt en beschikkingsmacht wordt verkregen, ook een stapsgewijze overname is (Richtlijn 216.205);
- Er is verduidelijking aangebracht in de verwerkingswijze van negatieve goodwill die geen betrekking heeft op verwachte toekomstige verliezen en lasten. Ook de toelichtingsvereisten hieromtrent zijn uitgebreid (Richtlijn 216.235 en 216.406);
- Er zijn nog diverse beperktere en tekstuele aanpassingen doorgevoerd.



### **Presentatie langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva**

Met RJ-Uiting 2023-9 heeft de RJ onder andere de presentatie en toelichting van langlopende overlopende activa en passiva verduidelijkt. Ten aanzien van de overlopende activa geldt het volgende:

1. De bepalingen uit RJ 190.206 moeten worden gevolgd om te beoordelen of een overlopend actief als vast of als vlottend wordt gepresenteerd;
2. Indien uit deze beoordeling volgt dat een overlopend actief als vlottend actief moet worden gepresenteerd, moet de onderneming in de toelichting aangeven welk bedrag van dit overlopend actief een resterende looptijd heeft van langer dan één jaar.

Voor overlopende passiva geldt het volgende:

1. In RJ 254.308 staat dat wordt aanbevolen om het kortlopende deel van langlopende overlopende passiva (namelijk het deel dat een looptijd van minder dan één jaar heeft) te rubriceren als kortlopende schuld. Indien dit kortlopend deel toch onder de langlopende verplichtingen wordt gepresenteerd, moet in de toelichting op de langlopende verplichtingen worden aangegeven welk deel een looptijd van minder dan één jaar heeft.
2. Indien de overlopende passiva integraal worden gepresenteerd als kortlopende schuld, moet in de toelichting worden aangegeven welk bedrag een resterende looptijd van langer dan één jaar heeft.

### **Toepassing effectieve-rentemethode bij waardering tegen geamortiseerde kostprijs bij een wijziging van de overeenkomst**

De RJ heeft nieuwe bepalingen opgenomen over wijzigingen in overeenkomsten waarbij de wijziging niet resulteert in een belangrijke wijziging in de economische realiteit van de overeenkomst. De contractuele voorwaarden van een financieel instrument kunnen gedurende de looptijd wijzigen. Denk bijvoorbeeld aan de rente op een lening die tussentijds is aangepast. Hierbij moet worden beoordeeld of deze wijzigingen leiden tot een belangrijke verandering in de economische realiteit van dit financieel instrument. Als dat het geval is, wordt de oude lening van de balans afgehaald en de nieuwe lening op de balans opgenomen.

Als er geen belangrijke verandering in de economische realiteit heeft plaatsgevonden, dan blijft het financieel instrument op de balans staan en moet de waarde van het financieel instrument worden aangepast. De RJ heeft verduidelijkt dat als dit financieel instrument initieel is gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs, hiervoor één van de volgende twee opties moet worden toegepast:

- a. Het effect van de gewijzigde contractuele kasstromen wordt direct in het resultaat verwerkt: de geamortiseerde kostprijs wordt opnieuw berekend waarbij de nieuwe kasstromen worden verdisconteerd tegen de oorspronkelijke effectieve rente. Het verschil tussen de initiële geamortiseerde kostprijs op de wijzigingsdatum en de herrekenende geamortiseerde kostprijs wordt onmiddellijk ten gunste of ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht.
- b. Het effect van de gewijzigde contractuele kasstromen wordt over de resterende verwachte looptijd van het financieel instrument in het resultaat verwerkt door het aanpassen van de effectieve rentevoet: op het moment van de gewijzigde voorwaarden, wordt er een nieuwe effectieve rentevoet bepaald en worden de interestlasten vanaf de wijzigingsdatum aangepast. Zo wordt het effect op het resultaat verdeeld over de resterende looptijd.

De RJ benadrukt dat verwerking volgens methode a. of b. geen vrije keuze is, maar dat de rechtspersoon rekening moet houden met alle feiten en omstandigheden bij de keuze voor één van bovenstaande verwerkingwijzen.

Op de volgende pagina hebben wij een voorbeeld opgenomen welke is ontleend aan bijlage 1 van hoofdstuk 290.



### Voorbeeld

Business B.V. (leningnemer) heeft op 1 januari 2022 een vijfjarige obligatielening van €100.000 uitgegeven met een jaarlijkse couponrente van 8% tegen €92.418. De leninggever is Investor B.V. De effectieve rente kan dan als volgt worden berekend:

$$-92.418 + 8.000/(1+r)^1 + 8.000/(1+r)^2 + 8.000/(1+r)^3 + 8.000/(1+r)^4 + (8.000 + 100.000)/(1+r)^5 = 0$$

Dit resulteert in een effectieve rente van 10%. Dit leidt tot het volgende verloop over de looptijd van de obligatielening:

	Couponrente (8%)	Aflossing	Rentekosten (10%)	Stand obligatielening
01-01-2022				92.418
31-12-2022	(8.000)		9.242	93.660
31-12-2023	(8.000)		9.366	95.026
31-12-2024	(8.000)		9.503	<b>96.529</b>
31-12-2025	(8.000)		9.653	98.182
31-12-2026	(8.000)	(100.000)	9.818	0

Business B.V. neemt dus per 1 januari 2022 een schuld op van 92.418 (journaalpost: bank aan schuld).

Op 31 december 2024 worden de contractuele voorwaarden van de lening herzien. Voor de resterende twee jaren wordt de couponrente 5%. Deze wijziging kan meerdere oorzaken hebben, bijvoorbeeld financiële problemen van de leningnemer (Business B.V.) en/of het in lijn brengen van de jaarlijkse coupon met de dan geldende rente. Business B.V. concludeert dat er geen belangrijke verandering heeft plaatsgevonden in de economische realiteit van de lening. Op basis van de specifieke feiten en omstandigheden kiest de onderneming één van de twee mogelijkheden:

Onder optie a. wordt de geamortiseerde kostprijs herrekend aan de hand van de nieuwe couponrente, maar met de initiële effectieve rente van 10%. Dit leidt tot een herrekenende geamortiseerde kostprijs per 31-12-2024 van:  $(5.000 / 1,1) + ((5.000 + 100.000) / 1,1^2) = 91.332$ . Het verschil tussen de initiële geamortiseerde kostprijs (96.529, zie bovenstaand schema) en de geherwaardeerde geamortiseerde kostprijs (91.332) van 5.207 wordt ten gunste van het resultaat van 2024 gebracht. Business B.V. maakt de volgende journaalpost:

Obligatielening 5.207  
@Interestbaten (P&L) (5.207)

In 2025 en 2026 zijn de journaalposten dan respectievelijk:

**2025:** Interestlasten (P&L) 9.132 (10% van 91.332)  
@Liquide middelen (5.000)  
@Obligatielening (4.132)

**2026:** Interestlasten (P&L) 9.545 (10% van 91.332 + 4.132)  
@Liquide middelen (5.000)  
@Obligatielening (4.545)

+  
Obligatielening 100.000  
@Liquide middelen (100.000)

Onder optie b. wordt aan de hand van de gewijzigde contractuele kasstromen een nieuwe effectieve rentevoet berekend. Vanaf het moment dat de contractuele kasstromen zijn gewijzigd, wordt er gerekend met de nieuwe rentevoet. In onderstaande formule zijn de wijzigingen ten opzichte van de initiële berekening van de effectieve rente gearceerd:

$$-92.418 + 8.000/(1+r)^1 + 8.000/(1+r)^2 + 8.000/(1+r)^3 + 5.000/(1+r)^4 + (5.000 + 100.000)/(1+r)^5 = 0$$

De nieuwe effectieve rentevoet is 6,92%. Dit leidt tot het volgende verloop, waarbij de wijzigingen zijn gearceerd:

	Couponrente (8%)	Aflossing	Rentekosten (10%/6,92%)	Stand obligatielening
01-01-2022				92.418
31-12-2022	(8.000)		9.242	93.660
31-12-2023	(8.000)		9.366	95.026
31-12-2024	(8.000)		9.503	96.529
31-12-2025	(5.000)		6.678	98.207
31-12-2026	(5.000)	(100.000)	6.793	0

Het voordeel voor Business B.V. als gevolg van de gewijzigde couponrente wordt in het resultaat verwerkt over de resterende looptijd van de lening. In 2025 en 2026 wordt respectievelijk geboekt:

**2025:** Rentekosten 6.678  
@Liquide middelen (5.000)  
@Obligatielening (1.678)

**2026:** Rentekosten 6.793  
@Liquide middelen (5.000)  
@Obligatielening (1.793)

+  
Obligatielening 100.000  
@Liquide middelen (100.000)



## Resultaten op intercompany transacties

Richtlijn 260 'De verwerking van resultaten op intercompany transacties in de jaarrekening' is geherstructureerd om deze duidelijker leesbaar te maken. Dit hoofdstuk behandelt voornamelijk of het resultaat op intercompany-transacties als gerealiseerd kan worden aangemerkt en er winst verantwoord mag worden, dan wel moet worden geëlimineerd uit het geconsolideerde en/of enkelvoudige resultaat van de rechtspersoon. Richtlijn 260 heeft nu de onderstaande structuur.

Hieronder gaan we verder in op de verwerking van transacties in de enkelvoudige jaarrekening van de rechtspersoon. De verwerking in de geconsolideerde jaarrekening en jaarrekening van de deelneming wordt uitgelegd in paragrafen 401, 402, 501 en 502 van Richtlijn 260.

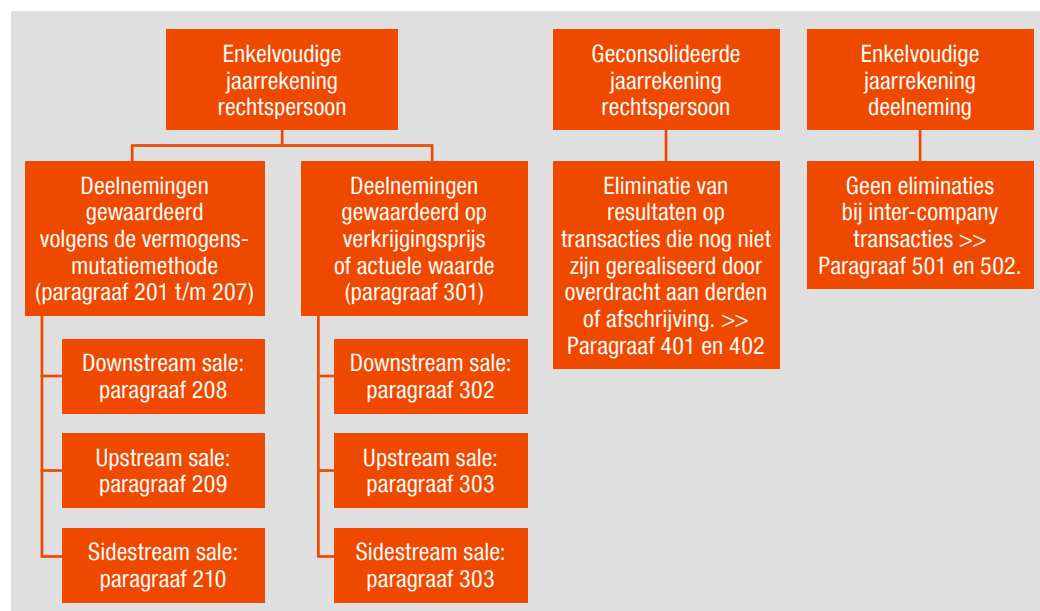
In de enkelvoudige jaarrekening van de deelnemende rechtspersoon die de vermogensmutatiemethode toepast, mag op een intercompany transactie slechts resultaat worden verwerkt naar rato van het relatieve belang in de aan derden overgedragen activa of passiva. Dit wordt proportionele resultaatbepaling genoemd. Realisatie van het niet-verwerkte deel van de intercompany transactie vindt vervolgens plaats door middel van overdracht aan een derde van het actief of passief, of door afschrijving. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen downstream sales, upstream sales en sidestream sales. Onderstaand is een voorbeeld opgenomen.

Indien de deelnemende rechtspersoon haar deelnemingen in de enkelvoudige jaarrekening waardeert op verkrijgingsprijs of actuele waarde, vindt er bij intercompany transacties géén proportionele winstbepaling plaats. Het intercompany-resultaat wordt in beginsel dus direct en volledig verwerkt in de jaarrekening voor zover de transacties plaatsvinden binnen de normale bedrijfsuitoefening van de overdragende en verkrijgende maatschappijen tegen reële (markt)prijzen. Bij een downstream sale wordt het volledige resultaat direct in de winst- en verliesrekening verwerkt. Bij een upstream sale of sidestream sale wordt geen resultaat verwerkt in de winst- en verliesrekening van de deelnemende rechtspersoon.

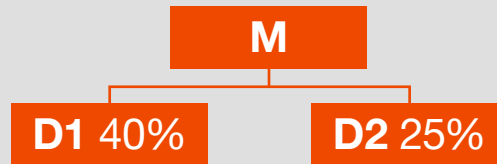
Uitzonderingen bestaan indien de transacties alleen zijn gericht op het verantwoorden van winst en daarmee een hoger uitkeerbaar vermogen, terwijl er feitelijk gezien geen sprake is van echte wijziging van de economische omstandigheden. In deze gevallen kan er aanleiding zijn om de winst op de transactie als niet-gerealiseerd te beschouwen.

Naast bovenstaande herindeling van Richtlijn 260 is er op een drietal onderwerpen verduidelijking aangebracht:

1. Er is verduidelijkt hoe verliezen op intercompany-transacties moeten worden geëlimineerd en hoe dit een indicatie kan zijn voor een bijzonder waardeverminderverslies;
2. Er wordt voorgeschreven in welke rubriek de eliminatiebedragen in de balans en



## Voorbeeld



M heeft een 40% deelneming in D1 en 25% deelneming in D2. M waardeert haar deelnemingen volgens de vermogensmutatiemethode. Onderstaand bekijken we de voorbeelden telkens vanuit de enkelvoudige jaarrekening van M.

**1. Downstream sale:** M heeft in het afgelopen jaar voor €1.000.000 (verkoopbedrag) aan goederen geleverd aan D1 met een winstoverslag van 20% van de verkoopprijs, in totaal dus een winstmarge van €200.000. D1 heeft per jaareinde de helft van deze goederen doorverkocht aan derden.

M heeft een winst geboekt van €200.000 in haar enkelvoudige jaarrekening op bovenstaande transactie. De helft van de goederen is nog niet doorverkocht aan derden buiten de groep. Dit is een ongerealiseerde winst. Bovendien heeft M maar een belang van 40% in D1. M zal daarom moeten elimineren: 50% (niet-verkochte deel) x 40% (belang M in D1) x €200.000 (winst) = €40.000. M maakt daarom de volgende journaalpost voor de eliminatie:

Omzet	40.000	
@Deelneming		(40.000)

Als de resterende helft van de goederen in het volgende jaar wel wordt verkocht aan een derde, wordt deze journaalpost teruggedraaid in de jaarrekening van M.

**2. Upstream sale:** D1 heeft in het afgelopen jaar voor €1.000.000 (verkoopbedrag) aan goederen geleverd aan M met een winstoverslag van 20%. De goederen zijn allemaal nog niet doorverkocht aan derden.

D1 heeft een winst gerealiseerd van €200.000 op deze transactie in haar jaarrekening. De totale winst van D1 is €300.000. We bekijken de situatie echter vanuit de enkelvoudige jaarrekening van M. M heeft hier in eerste instantie dus een resultaat deelnemingen uit D1 verantwoord van 40% van €300.000 = €120.000. Een deel van de winst van D1 (en daarmee dus ook een deel van het resultaat deelnemingen) ziet toe op een ongerealiseerde winst als gevolg van een intercompany transactie. M zal daarom moeten elimineren: 40% x €200.000 = €80.000. M neemt een resultaat uit deelnemingen op van: €120.000 - €80.000 = €40.000. M maakt daarom de volgende journaalpost voor de eliminatie:

Resultaat deelnemingen	80.000	
@Deelneming		(80.000)

Als alternatief kan de eliminatie in de balans in mindering worden gebracht op de boekwaarde van de verkregen goederen of als overlopende post. Als de goederen in het volgende jaar wel worden verkocht aan een derde, wordt deze journaalpost teruggedraaid in de jaarrekening van M.

**3. Sidestream sale:** D1 verkoopt een kantoorpand aan D2 en maakt daarop een boekwinst van €100.000. Onthoud dat M een belang van 40% heeft in D1 en van 25% in D2.

Het aandeel van M in de winst van D1 bedraagt 40%: €40.000. Dit zou betekenen dat M een resultaat deelneming verantwoordt van €40.000. Echter, aangezien het belang van M in het overgedragen pand via D2 nog 25% bedraagt, blijft het in de jaarrekening van M op te nemen resultaat deelneming D1 in verband met deze transactie beperkt tot 40% - 25% = 15% en dus €15.000.

Had D2 een vergelijkbaar pand verkocht aan D1 met een boekwinst van €100.000, zou M in haar jaarrekening geen resultaat deelneming D2 opnemen, omdat het relatieve belang van M toeneemt van 25% tot 40%.

winst- en verliesrekening moeten worden gepresenteerd bij upstream-sales, downstream-sales en sidestream-sales;

3. Er is verduidelijkt hoe de eliminatiebedragen moeten worden verwerkt indien de nettovermogenswaarde van een deelneming negatief is.

### Overige wijzigingen

- In Richtlijn 292 'Leasing' is er een mogelijkheid opgenomen om in plaats van RJ 292 de bepalingen van IFRS 16 integraal toe te passen. Deze mogelijkheid is in 2019 ingevoerd en de RJ heeft hierop een evaluatie verricht. De mogelijkheid om IFRS 16 toe te passen onder de RJ blijft bestaan.
- In Richtlijn 360 'Het kasstroomoverzicht' is een bepaling toegevoegd over

de verwerking van negatieve saldi op bankrekeningen binnen het kasstroomoverzicht. Bankschulden worden over het algemeen beschouwd als financieringsactiviteiten. Echter, als negatieve rekening-courantposities bij banken, die direct opeisbaar zijn, integraal deel uitmaken van het cash management van een organisatie, worden zij in het kasstroomoverzicht opgenomen als onderdeel van de geldmiddelen.

*“Ter illustratie: een bankschuld waar een organisatie alleen credit kan staan, hoort onder de financieringsactiviteiten. Een rekening bij de bank waar een organisatie ook rood kan staan, hoort onder de geldmiddelen.”*

## Wijzigingen in overige wet- en regelgeving 2023/2024 met een invloed op financiële verslaggeving

### Wijzigingen groottecriteria verwacht voor het bepalen van de omvang van ondernemingen voor de jaarverslaggeving als micro, klein, middelgroot of groot

De grensbedragen voor de jaarverslaggeving worden verhoogd. De Europese Commissie heeft in oktober 2023 besloten de grensbedragen (oftewel groottecriteria) voor de verslaggeving van micro-, kleine, middelgrote en grote entiteiten binnen de EU voor het eerst sinds 2013 te verhogen, ook naar aanleiding van de stijgende inflatie in de laatste jaren. Deze aanpassingen moeten nog door de Nederlandse wetgever in Titel 9 BW 2 worden opgenomen en gelden in elk geval voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. De wetgever kan er nog voor kiezen om de wijzigingen eerder van toepassing te verklaren, maar niet eerder dan 1 januari 2023. De grensbedragen zijn een maximum en kunnen zo mogelijk lager worden vastgesteld, maar niet hoger. In het verleden heeft de Nederlandse wetgever de maximale grensbedragen gehanteerd. De toepassing, ingangsdatum en overgangsbepalingen (bijvoorbeeld als de nieuwe groottecriteria van kracht worden vanaf 1 januari 2023, mogen ze dan ook op de vergelijkende cijfers worden toegepast?) voor de toepassing van de nieuwe groottecriteria in Nederland zijn op dit moment (medio december 2023) nog niet bekend. Naar verwachting komt het wetsvoorstel in het voorjaar van 2024.

De drempelbedragen om te bepalen of een organisatie als micro, klein, middelgroot of groot wordt aangemerkt, worden bepaald door drie criteria: omzet, balanstotaal en gemiddeld aantal medewerkers. De huidige en bijgestelde maximale drempels (inclusief 25% inflatie en afgerond naar boven) worden:

De drempelbedragen bepalen onder andere of de onderneming controleplichtig is, en ook of de CSRD van toepassing zal zijn, aangezien deze onder andere van kracht wordt voor grote rechtspersonen. Op dit moment krijgen ondernemingen te maken met de controleplicht als zij op twee opeenvolgende balansdata voldoen aan minimaal twee van de drie criteria:

- het balanstotaal kent een waarde van minimaal € 6.000.000;
- de omzet bedraagt minimaal € 12.000.000;
- er zijn minimaal 50 werknemers in dienst.

Door de verhoging van de eerste twee criteria zullen minder ondernemingen controleplichtig worden. Ook hoeven minder grote ondernemingen te voldoen aan de vereisten op het gebied van duurzaamheidsrapportage (CSRD en bijbehorende ESRS-en).

### Wijzigingen in RJ 271 Personeelsbeloningen en RJ 610 Pensioenfondsen naar aanleiding van de nieuwe Pensioenwet

Als gevolg van de nieuwe Pensioenwet worden wijzigingen verwacht voor de verslaggeving van pensioenen. Op dit moment zijn deze wijzigingen nog niet bekend. De Raad voor de Jaarverslaggeving zal hier naar verwachting in 2024 een [RJ-Uiting](#) over uitbrengen.

### Wijzigingen in RJ 272 Belastingen naar de winst als gevolg van de Pillar 2 model rules

Per 31 december 2023 gaat de 'Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)' in. RJ-Uiting 2023-14 gaat in op de verwerking en toelichting van deze nieuwe belastingen voor rechtspersonen die onderdeel zijn van een grote groep met een (geconsolideerde) groepsomzet van ten minste 750 miljoen euro. De 'Pillar 2' belastingregels zijn bedoeld om ervoor te zorgen dat grote ondernemingen (zowel multinationals als

#### Maximum grensbedragen groottecriteria

(onder voorbehoud van wetswijziging titel 9 BW2 in voorjaar 2024)

	Balanstotaal (EUR)		Netto-omzet		Aantal werknemers (ongewijzigd)
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	
Micro	≤ 350.000	≤ 450.000	≤ 700.000	≤ 900.000	<10
Klein	≤ 6.000.000	≤ 7.500.000	≤ 12.000.000	≤ 15.000.000	<50
Middelgroot	≤ 20.000.000	≤ 25.000.000	≤ 40.000.000	≤ 50.000.000	<250
Groot	>20.000.000	>25.000.000	>40.000.000	>50.000.000	>250

Bron: Europese Commissie (DG FISMA)



Nederlandse groepen) een minimumtarief van 15% belasting betalen over de inkomsten in de jurisdicties waar zij actief zijn. Als reactie hierop is in RJ 272 'Belastingen naar de winst' een tijdelijke verplichte vrijstelling opgenomen voor belastinglatenties als gevolg van Pijler 2. Voor verslagjaren 2024 gelden de volgende toelichtingsvereisten:

- een toelichting dat gebruik is gemaakt van de verplichte vrijstelling inzake de verwerking van latente belastingen;
- een toelichting van de Pijler 2-belastinglast (of -bate) die in de belastinglast of -bate is verwerkt (voor de uiteindelijke moedermaatschappij) of een toelichting van de ontvangen Pijler 2-doorbelasting verwerkt in de belastinglast of -bate (voor de andere maatschappijen);
- een toelichting van de wijze van eventuele doorbelasting.

### Ontwikkelingen duurzaamheidsverslaggeving

In 2024 wordt de nieuwe Europese Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) van kracht. Dit brengt een forse uitbreiding met zich mee van het aantal ondernemingen dat verplicht wordt te rapporteren over de impact van zijn bedrijfsactiviteiten op het milieu en de maatschappij. Ruim 50.000 Europese ondernemingen vallen naar verwachting binnen het toepassingsgebied.

Deze verantwoording moet plaatsvinden in een afzonderlijk verslag bij de jaarrekening en moet worden getoetst door een accountant. Doel hiervan is de transitie naar een duurzame economie te versnellen.

Hieronder worden belangrijke aspecten van deze nieuwe CSRD regelgeving weergegeven:

Naast de CSRD zijn afzonderlijke ESRS-en uitgegeven. De ESRS-en zijn een nadere uitwerking van de CSRD (vergelijkbaar met de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in aanvulling op BW2 Titel 9). Ondernemingen zijn verplicht te rapporteren over activiteiten die een materiële impact hebben, zowel financieel gezien vanuit het perspectief van de onderneming, als gezien vanuit de impact van de activiteiten van de onderneming op het milieu en de maatschappij (dubbele materialiteit).

Het gaat daarbij niet alleen om het rapporteren over specifieke datapunten, maar juist ook over de doelen die de onderneming zich heeft gesteld om meer duurzaam te worden, de maatregelen die men wil nemen en de voortgang hierin; dus zowel verantwoordingsinformatie als toekomstgerichte informatie. Op de volgende pagina is een overzicht opgenomen van de verschillende ESRS-en met links naar de betreffende standaarden.



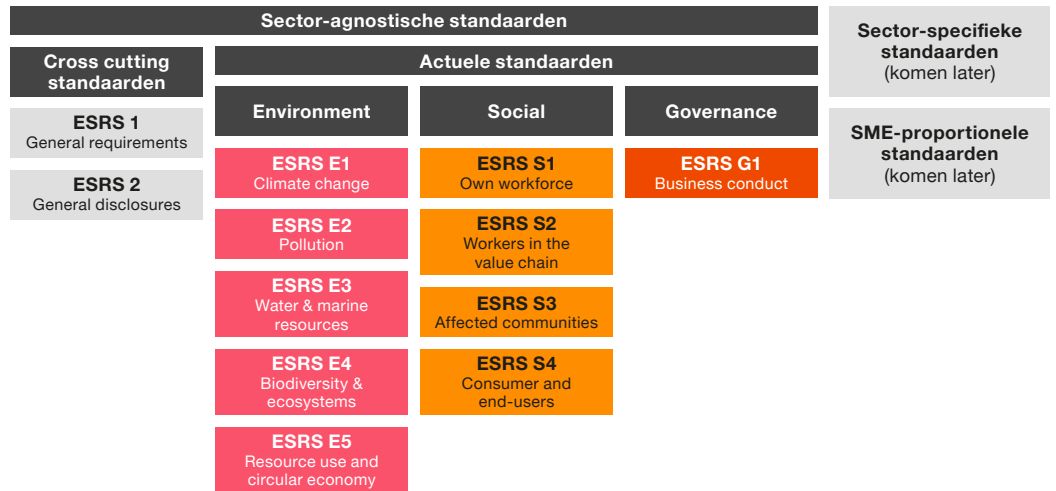
## Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

	<b>Wie?</b>	Significante uitbreiding van de scope van sustainability reporting (NFRD): - FY 2024 reporting 2025: 00B's met > 500 medewerkers (huidige NFRD) - FY 2025 reporting 2026: Grote Europese entiteiten - FY 2026 reporting 2027: Beursgenoteerde MKBs - FY 2028 reporting 2029: Ondernemingen uit een derde land
	<b>Wat?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uitbreiding van de inhoud van duurzaamheidsrapportages</li> <li>• De EU creëert eigen rapportage standaarden (geadviseerd door EFRAG)</li> <li>• Dubbele materialiteit als startpunt voor CSRD implementatie</li> </ul>
	<b>Waar?</b>	Duurzaamheidsrapportage als verplicht onderdeel van het management rapport. Een specifiek hoofdstuk is vereist.
	<b>Hoe?</b>	Een elektronisch document en het taggen van duurzaamheidsrapportages is verplicht. Zowel informatie over de CSRD/ESRS als disclosures mbt Art. 8 Taxonomy Regulation moeten digitaal getagd worden.
	<b>Verantwoordelijkheid?</b>	Verantwoordelijkheid van het management en de overheid en een nieuwe rol voor de auditcommissie.
	<b>Assurance?</b>	Limited assurance is verplicht vanaf de eerste reporting periode: later volgt de transitie naar reasonable assurance





## De European Sustainability Reporting Standards (ESRS)



 12 standaarden	~250 pagina's	>80 DRs	>1000 datapunten
	~80 kwantitatieve statistieken	~20 templates	

Voor meer informatie over de CSRD en de ESRS-en, waaronder (gratis) webinars en e-learns, verwijzen wij u naar onze PwC website.

### Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Hieronder is een overzicht opgenomen van wijzigingen voor kleine rechtspersonen:

Wijzigingen voor kleine rechtspersonen	
Verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit	RJk A2
De verwerking van resultaten op intercompany transacties in de jaarrekening	RJk B3.4
Dividend uit deelnemingen waarin geen invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend wordt verantwoord als eerste post van de financiële baten als 'uitkeringen uit niet op vermogenswaarde en dergelijke gewaardeerde vaste activa'	RJk B3.1
De wijzigingen voor middelgrote- en grote rechtspersonen ten aanzien van fusies en overnames gelden ook voor kleine ondernemingen	RJk B3.2
Presentatie langlopende overlopende activa en langlopende overlopende passiva	RJk B5.2 en B9.4
Wijziging in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen	RJk D3.1 en D3.2
Wijzigingen in de verwerking van negatieve saldi op bankrekeningen binnen het kasstroomoverzicht	RJk B7
Bepalingen van de 'Pillar Two model rules'	RJk B15

### Meer informatie?

Wilt u meer informatie naar aanleiding van deze onderwerpen?

Uw contactpersonen van PwC helpen u graag verder.



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.

