

UPDATE

Actualiteiten externe verslaggeving

Wijzigingen in de jaarverslaggeving voor de jaarrekening 2022

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) brengt jaarlijks een nieuwe jaareditie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving uit. De jaareditie 2021 bevat de Richtlijnen die van toepassing zijn op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 (in het vervolg: boekjaar 2022). In deze jaareditie zijn nieuwe Richtlijnen inzake opbrengstverantwoordelijkheid opgenomen. Daarnaast heeft de RJ diverse verduidelijkingen aangebracht in bestaande Richtlijnen.

In deze publicatie worden de belangrijkste wijzigingen en verduidelijkingen voor de jaarrekening over boekjaar 2022 voor (middel)grote rechtspersonen op hoofdlijnen uiteengezet. Aanpassingen in de regelgeving voor bijzondere bedrijfstakken (zoals organisaties-zonder-winststreven, zorginstellingen en financiële instellingen) worden in deze publicatie niet behandeld. Aan het einde van deze publicatie worden de wijzigingen in de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen uiteengezet.



In de zomer van 2022 heeft de RJ in Richtlijn 212 'Materiële vaste activa' verduidelijkingen aangebracht in de voorziening voor groot onderhoud en de componentenbenadering (**RJ-Uiting 2022-8**, zie rjnet.nl). Onder meer heeft de RJ het onderscheid tussen groot onderhoud en (vervangings)investeringen verduidelijkt. Deze verduidelijkingen gelden voor boekjaren beginnend op of na 1 januari 2023 en worden derhalve in deze publicatie niet verder behandeld. In onze brochure '**Verwerking van groot onderhoud in de jaarrekening**' kunt u meer lezen over deze verduidelijkingen, die uiteraard wel reeds dienstig kunnen zijn bij het opstellen van de jaarrekening over boekjaar 2022.

nieuwe
perspectieven

Nieuwe Richtlijnen opbrengstverantwoording

Naar aanleiding van de implementatie van IFRS 15 in 2018 heeft de RJ wijzigingen aangebracht in Richtlijn 221 'Onderhanden projecten' en Richtlijn 270, paragraaf 1 'De verwerking van opbrengsten'. Deze Richtlijnen behandelen de verwerking van opbrengsten uit onderhanden projecten (RJ 221), verkoop van goederen, het leveren van diensten en opbrengsten uit licenties (RJ 270.1).

In de praktijk bleek behoefte aan nadere guidance over de manier waarop opbrengsten moeten worden verantwoord onder deze Richtlijnen. Daarom heeft de RJ geëvalueerd in hoeverre de nieuwe IFRS-standaard tot verbetering kan leiden van RJ 221 en RJ 270. De herziening van betreffende Richtlijnen heeft voornamelijk geleid tot het opnemen van nadere uitleg en voorbeelden. De bestaande RJ-basisprincipes, waaronder de risk-and-rewards-benadering en het realisatiebeginsel, zijn gehandhaafd. Voorts zijn de toelichtingsvereisten slechts beperkt uitgebreid.

International Financial Reporting Standards (IFRS) 15 is de internationale standaard omtrent opbrengstverantwoording die onder meer door Nederlandse beursfondsen verplicht moet worden toegepast in de geconsolideerde jaarrekening. De RJ faciliteert ook de (integrale) toepassing van IFRS 15 in jaarrekeningen van niet-beursfondsen die de RJ toepassen.

De voornaamste wijzigingen in de nieuwe Richtlijnen hebben betrekking op:

1. het benadrukken van de noodzaak tot het identificeren van zogenaamde 'prestatieverplichtingen';
2. nieuw opgenomen onderwerpen en voorbeelden, en
3. de presentatie van onderhanden projecten in de balans en de winst-en-verliesrekening.

Deze wijzigingen worden hierna beknopt uiteengezet. Voor een uitgebreidere behandeling van de nieuwe Richtlijnen voor de opbrengstverantwoording wordt verwezen naar een eerder uitgebrachte brochure hieromtrent op onze website ([hier](#) te raadplegen).

Prestatieverplichtingen

In de nieuwe Richtlijnen is benadrukt dat opbrengsten dienen te worden verwerkt per afzonderlijke prestatieverplichting. Een prestatieverplichting is een in een overeenkomst te onderscheiden toezegging voor het leveren van goederen en/of diensten. Het identificeren van prestatieverplichtingen kan in de praktijk moeizaam zijn. Zo kan het installeren van een geleverde machine een afzonderlijke prestatieverplichting betreffen, maar

kan ook sprake zijn van slechts één prestatieverplichting (de levering én installatie van een machine). De nieuwe Richtlijnen geven nadere bepalingen voor het identificeren van prestatieverplichtingen en de wijze van alloceren van de totale transactieprijs aan de afzonderlijk onderkende prestatieverplichtingen.

Nieuwe onderwerpen en voorbeelden

In de nieuwe Richtlijnen wordt ingegaan op onderwerpen die voorheen niet of nauwelijks door de RJ werden behandeld. Denk hierbij aan de verwerking van variabele vergoedingen, retouren, licenties en garanties. Om de toepassing van de Richtlijnen te ondersteunen heeft de RJ in bijlage 1 bij de nieuwe Richtlijn 270 voorts een groot aantal nieuwe voorbeelden opgenomen. Het is de verwachting (van de RJ) dat de nieuwe bepalingen en voorbeelden voor een belangrijk deel een bevestiging zijn van de huidige praktijk. Daar waar de opbrengstverantwoording in de praktijk echter afwijkt van de nieuwe bepalingen en (met name) de voorbeelden, kan dit gevolgen hebben voor de jaarrekening 2022 (zie 'Overgangsbepalingen').

Van een variabele vergoeding is sprake als de transactieprijs kan variëren als gevolg van bijvoorbeeld bonussen, kortingen, boeteclausules of het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis (bijvoorbeeld een 'no cure, no pay'-vergoeding).

Presentatie van onderhanden projecten

Ten aanzien van de presentatie van onderhanden projecten zijn twee wijzigingen doorgevoerd:

1. De bestaande Richtlijn 221 bood de mogelijkheid tot het presenteren van alle onderhanden projecten in de balans als één saldopost. Hiermee werd afgeweken van de algemene salderingscriteria zoals opgenomen in RJ 115.305¹. Derhalve acht de RJ deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, zodat alle projecten met een debetstand (feitelijk een vordering op de opdrachtgever) als actief, en alle projecten met een creditstand (feitelijk een schuld aan de opdrachtgever) als verplichting moeten worden gepresenteerd. Dit kan belangrijke gevolgen hebben voor de rechtspersoon (zie ook 'Overgangsbepalingen').
2. Ten aanzien van de presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening (bij toepassing van de categoriale indeling²) heeft de RJ bepaald dat het niet langer is toegestaan om opbrengsten van projecten die per balansdatum nog onderhanden zijn als 'wijziging in onderhanden projecten' te presenteren. Dientengevolge moeten alle projectopbrengsten worden gepresenteerd als netto-omzet.

¹ RJ 115.305 bepaalt dat een vordering met een schuld gesaldeerd moet worden, uitsluitend indien en voor zover de rechtspersoon over een deugdelijk juridisch instrument beschikt om de vordering en de schuld gesaldeerd en simultaan af te wikkelen en de rechtspersoon het stellige voornemen heeft het saldo als zodanig (of beide posten simultaan) af te wikkelen.

² Het Besluit modellen jaarrekening bevat modellen voor de balans en de winst-en-verliesrekening. Voor de winst-en-verliesrekening bestaat de keuze tussen het categoriale model en het functionele model. In het functionele model worden kosten toegerekend naar drie bedrijfsfuncties (handels- en/of productiefunctie, verkoopfunctie of algemene beheersfunctie). In het categoriale model worden de kosten naar hun soort gepresenteerd (bijvoorbeeld lonen en salarissen, afschrijvingen en overige bedrijfskosten). Het categoriale model vindt in de praktijk de meeste toepassing.

Presentatie onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Bouwonderneming A heeft over boekjaar 2021 € 3.000 opbrengsten vanuit opgeleverde onderhanden projecten gerealiseerd. Op per balansdatum onderhanden projecten heeft zij een opbrengst gerealiseerd van € 1.500, gebaseerd op de voortgang van het project per balansdatum. Naast de opbrengsten uit haar reguliere bedrijfsactiviteiten heeft de onderneming ook nog € 500 opbrengsten gerealiseerd vanuit de incidentele verkoop van afval. Voor de indeling van de winst-en-verliesrekening hanteert A het categoriale model, waarbij zij ervoor kiest om de opbrengsten uit projecten die nog niet voltooid zijn te presenteren als wijziging in onderhanden projecten.

In de winst-en-verliesrekening 2021 presenteert onderneming A haar bedrijfsopbrengsten als volgt:

Netto-omzet	3.000
Wijziging in onderhanden projecten	1.500
Overige bedrijfsopbrengsten	500
Bedrijfsopbrengsten	5.000

Met ingang van boekjaar 2022 is het A niet langer toegestaan om de opbrengsten uit per balansdatum onderhanden projecten (€ 1.500) te presenteren als 'wijziging in onderhanden projecten'. Zoals beschreven onder 'Overgangsbepalingen' dient deze presentatiewijziging ook te worden toegepast in de vergelijkende cijfers. Dat betekent dat A in haar jaarrekening over boekjaar 2022 de volgende vergelijkende cijfers over 2021 presenteert:

Netto-omzet	4.500
Overige bedrijfsopbrengsten	500
Bedrijfsopbrengsten	5.000

Overgangsbepalingen

Als de gewijzigde Richtlijnen een aanpassing van de grondslagen van de rechtspersoon tot gevolg hebben is sprake van een stelselwijziging die retrospectief moet worden verwerkt. Dat wil zeggen dat de vergelijkende cijfers behoren te worden aangepast alsof de gewijzigde grondslag altijd al werd toegepast. Als alternatief staat de RJ toe de wijzigingen uitsluitend toe te passen op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na 1 januari 2022. De wijzigingen inzake de presentatie en toelichting (waaronder die ten aanzien van de onderhanden projecten) zijn hiervan uitgezonderd en behoren retrospectief te worden toegepast. Dat betekent dat de presentatie van onderhanden projecten in de vergelijkende cijfers 2021 in de jaarrekening 2022 dienen te worden aangepast (zie kader 'Presentatie onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening').

Het niet langer in de balans mogen salderen van alle onderhanden projecten kan leiden tot (significante) balansverlenging. Dit kan gevolgen hebben voor de van toepassing zijnde groottecriteria (en daarmee de wettelijke controle- en consolidatieplicht) en eventuele financieringsconvenanten.

De Nederlandse wet- en regelgeving gaat niet in op de vraag of een presentatiewijziging in de vergelijkende cijfers kan leiden tot een directe wijziging van het grootte-regime over het huidige boekjaar. Tenzij (materieel) fouterstel aan de orde is, zijn wij van mening dat het aanvaardbaar is de grootte van de rechtspersoon te bepalen op basis van de vastgestelde jaarrekening over het betreffende boekjaar.



Stelselwijzigingen en fouterstel

Bij een stelselwijziging en bij materieel fouterstel schrijven de van toepassing zijnde Richtlijnen (RJ 140 'Stelselwijzigingen' en RJ 150 'Fouterstel') aanpassing van de vergelijkende cijfers voor. Deze retrospectieve aanpassing leidt tot het presenteren van jaarcijfers alsof de fout nooit was gemaakt of het nieuwe stelsel altijd al werd toegepast. Tegelijkertijd schrijven dezelfde Richtlijnen voor dat het cumulatief effect van de stelselwijziging of het fouterstel als mutatie in het beginvermogen moet worden verwerkt. In de praktijk bestond er dientengevolge onduidelijkheid over hoe (dan toch) een sluitend mutatieoverzicht van het eigen vermogen kan worden verkregen. De RJ heeft hierin verduidelijking aangebracht door een bijlage bij RJ 150 op te nemen met daarin twee mogelijke varianten van het mutatieoverzicht eigen vermogen.

Variante 1:

Cijfermatige aansluiting beginvermogen huidig boekjaar

Eigen vermogen 31 december 20x1 (gerapporteerd)	100.000
Fouterstel 31 december 20x1	-20.000
Eigen vermogen 1 januari 20x2 (gecorrigeerd)	80.000
Resultaat 20x2 (gecorrigeerd)	18.000
Eigen vermogen 31 december 20x2 (gecorrigeerd)	98.000
Eigen vermogen 31 december 20x2 (gerapporteerd)	130.000
Cumulatief fouterstel 31 december 20x2	-32.000
Eigen vermogen 31 december 20x2 (gecorrigeerd)	98.000
Resultaat 20x3	45.000
Eigen vermogen 31 december 20x3	143.000

Variante 2:

Tekstuele toelichting aansluiting beginvermogen huidig boekjaar

Eigen vermogen 31 december 20x1 (gerapporteerd)	100.000
Fouterstel 31 december 20x1	-20.000
Eigen vermogen 1 januari 20x2 (gecorrigeerd)	80.000
Resultaat 20x2 (gecorrigeerd)	18.000
Eigen vermogen 31 december 20x2 (gecorrigeerd)	98.000
Resultaat 20x3	45.000
Eigen vermogen 31 december 20x3	143.000

Het cumulatief effect van het fouterstel op het gerapporteerde eigen vermogen van het voorgaande boekjaar, 20x2 ad € 130.000, bedraagt € -32.000. Het effect van het fouterstel op het gerapporteerde resultaat van het voorgaande boekjaar, 20x2 ad € 30.000, bedraagt € -12.000.

Het kenmerkende verschil tussen de varianten (licht gearceerd in de afbeelding) is dat variant 1 de aansluiting behoudt tussen de oorspronkelijk gerapporteerde cijfers en de gecorrigeerde standen van het beginvermogen van het huidig jaar. Bij variant 2 wordt het cumulatief effect op het beginvermogen van het huidige jaar uitsluitend tekstueel uiteengezet. Zie toelichting in *cursief* onder variant 2. De RJ spreekt geen voorkeur uit voor een variant. Variant 2 is gebaseerd op IFRS.

Verlieslatende contracten

Van een verlieslatend contract is sprake als de rechtspersoon verwacht over het totale contract een verlies te zullen maken. De 'onvermijdbare kosten' om aan de contractuele verplichtingen te voldoen overtreffen dan de verwachte voordelen uit het contract. Op grond van Richtlijn 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' dient in dat geval een voorziening te worden verantwoord ter hoogte van de onvermijdbare kosten. Onder 'onvermijdbare kosten' worden die kosten verstaan die ten minste moeten worden gemaakt om van de overeenkomst af te komen. Dat wil zeggen, de laagste van enerzijds de kosten bij het voldoen aan de verplichtingen ('het contract uitzitten') en anderzijds de vergoedingen of boetes bij het niet voldoen aan de verplichtingen ('het afkopen van het contract'). In de praktijk was niet altijd duidelijk welke kosten gerekend moesten worden tot 'het voldoen aan de verplichtingen van een contract'. Dit leverde verschillende toepassingen op in de praktijk. Daarom heeft de RJ in Richtlijn 252 verduidelijkt dat de kosten voor

In Nederland komt de voorziening voor verlieslatende huurcontracten het meeste voor. De kosten bij het voldoen aan de huurverplichting bestaan in dat geval uit (niet-limitatief):

- ▶ de resterende periodieke huursom tot het einde van de niet-opzegbare contractperiode (de incrementele kosten) – zo mogelijk rekening houdend met opbrengsten uit onderverhuur, en
- ▶ de toe te rekenen kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van het huurcontract, zoals bijvoorbeeld kosten voor het contractmanagement, een specifiek deel van de noodzakelijke onderhouds- en herstelkosten, schoonmaakkosten en verzekeringskosten.

De optelsom van deze kosten moet worden vergeleken met de boete die moet worden betaald om het contract tussentijds af te kopen. De voorziening wordt gewaardeerd tegen de laagste uitkomst.

het voldoen aan de verplichtingen van een contract bestaan uit:

- ▶ de incrementele kosten voor het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld directe arbeids- en materiaalkosten, en
- ▶ een toerekening van overige kosten die direct betrekking hebben op het voldoen aan de verplichtingen van een contract, bijvoorbeeld een toerekening van de afschrijvingskosten van een materieel vast actief dat onder andere voor de uitvoering van het contract wordt gebruikt.

Bij onderhanden projecten kan eveneens sprake zijn van verlieslatende contracten. RJ 221 'Onderhanden projecten' verwijst in dat geval naar RJ 252 voor de waardering van de te verantwoorden voorziening. De RJ heeft benadrukt dat de in RJ 221 opgenomen bepalingen ten aanzien van de samenstelling van 'projectkosten' worden geacht invulling te geven aan 'de kosten bij het voldoen aan de verplichting' onder RJ 252.

Latente belastingen

Voor het salderen van vorderingen en schulden gelden specifieke salderingsbepalingen (RJ 115.305, zie voetnoot 1 bij het onderdeel 'Nieuwe Richtlijnen opbrengstverantwoording'). Zo moet het management het stellige voornemen hebben de posten simultaan of gesaldeerd af te wikkelen en moet het simultaan afwikkelen van beide posities juridisch mogelijk zijn. Belastinglatenties kennen over het algemeen verschillende looptijden. Een latentie voor een waarderingsverschil in materiële vaste activa kan bijvoorbeeld een kortere looptijd kennen dan een latentie gevormd uit hoofde van fiscaal verrekenbare verliezen. De vereiste 'simultane afwikkeling' zou het salderen van latenties in de weg staan. Sinds boekjaar 2019 (RJ-editie 2018) is deze vereiste voor het salderen van belastinglatenties echter komen te vervallen. De betreffende alinea uit de Richtlijn (RJ 272.607) beoogde al uit te leggen dat voor het salderen van latenties een analyse van looptijden daarom niet nodig is. De bewoording van deze alinea bleek echter onduidelijk, zodat deze alinea is herzien in jaareditie 2021. De bewoording van de herziene alinea kan in de praktijk echter nog steeds moeizaam te interpreteren zijn. In het Ten Geleide bij de jaareditie 2021 bevestigt de RJ echter nogmaals haar standpunt:

"In alinea 607 van hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst' is nader verduidelijkt dat voor het salderen van latenties simultane afwikkeling geen vereiste is. De rechtspersoon saldeert bij elk tijdelijk verschil een latente belastingvordering met een latente belastingverplichting indien de rechtspersoon een in rechte afdwingbaar recht heeft om de over een verslagjaar te vorderen belasting te verrekenen met de over dat verslagjaar verschuldigde belasting en indien zij betrekking hebben op belasting naar de winst geheven door dezelfde belastingautoriteit op dezelfde belastbare rechtspersoon of fiscale eenheid. Met deze verduidelijking wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd."

Het verplicht salderen van belastinglatenties (als aan de voorwaarden van alinea 607 wordt voldaan) laat onverlet dat belastinglatenties afzonderlijk dienen te worden verwerkt en gewaardeerd. Hierbij spelen looptijden uiteraard wel een rol.

A B.V. heeft een verrekenbaar tijdelijk verschil doordat fiscaal de afschrijving van vastgoed voorlopig beperkt is door de fiscale bodemwaarde. Op andere materiële vaste activa wordt fiscaal versneld afgeschreven, leidend tot een belastbaar tijdelijk verschil en het opnemen van een latente belastingverplichting. Deze tijdelijke verschillen wikkelen zich naar verwachting niet precies in dezelfde boekjaren af. Daar waar naar verwachting de verrekenbare tijdelijke verschillen zich in dezelfde periode afwikkelen als de belastbare tijdelijke verschillen, kan een latente belastingvordering worden geactiveerd. Hierbij zijn dus de looptijden van de latenties van belang. Voor de overige verrekenbare verschillen verwacht A B.V. in de relevante boekjaren voldoende fiscale winst. Dus ook daarvoor kan een latente belastingvordering worden geactiveerd. Voor de presentatie in de balans kunnen alle latente belastingvorderingen worden gesaldeerd met de latente belastingverplichtingen, ook al vallen de looptijden deels niet samen.

Exploitatiesubsidies

RJ 274 'Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun' behandelt de verwerking van overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun. Subsidies voor duurzame investeringen (investeringsubsidies) is een veel voorkomende vorm van overheidssteun. Sinds de uitbraak van COVID-19 is ook veel aandacht uitgegaan naar de verwerking van zogenaamde exploitatiesubsidies in de jaarrekening, waarvan de NOW-subsidie een bekend voorbeeld is. RJ 274 bevatte weliswaar bepalingen voor de toerekening (realisatie) van exploitatiesubsidies, maar ging niet in op de presentatie van exploitatiesubsidies. In RJ 274 is nu opgenomen dat exploitatiesubsidies in de winst-en-verliesrekening worden gepresenteerd:

- ▶ als een opbrengst (onder de 'overige opbrengsten', of als een afzonderlijke post), of
- ▶ in aftrek op de gerelateerde kosten.

Hierbij is met name de aard van de ontvangen subsidie bepalend in de wijze van presentatie:

Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze (presentatie als opbrengst) maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze (in aftrek op de gerelateerde kosten) benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten.

Exploitatiesubsidies voor bepaalde gederfde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden als een opbrengst gepresenteerd. Het in aftrek brengen op de kosten is ook niet goed mogelijk in deze situatie, omdat dergelijke subsidies niet toewijsbaar zijn aan (specifieke) kosten.

Bestuursverslag

Een (middel)grote rechtspersoon is verplicht tot het opstellen van een (jaarlijks) bestuursverslag. Hierin wordt door het bestuur verslag gedaan over onder andere de (financiële en operationele) gang van zaken gedurende het onderhavige boekjaar, wordt vooruitgeblikt op het komende jaar en wordt stilgestaan bij de belangrijkste risico's van de rechtspersoon en op welke wijze hij deze risico's tracht te beheersen. Richtlijn 400 'Bestuursverslag' bevat voorschriften voor de inhoud van het bestuursverslag. Voor boekjaar 2022 zijn er twee wijzigingen in deze Richtlijn doorgevoerd: de structuur van de Richtlijn is verbeterd en, in opvolging van een wijziging in het Besluit inhoud bestuursverslag, zijn bepalingen opgenomen omtrent de man-vrouwverhouding in de (sub)top.

Verbeterde structuur

Richtlijn 400 kende voorheen geen duidelijke opbouw naar type onderneming. De voorschriften waren op relatief hoog niveau gegroepeerd: voor middelgrote en grote rechtspersonen enerzijds, en voor beursgenoteerde rechtspersonen en organisaties van openbaar belang anderzijds. Om de leesbaarheid en toegankelijkheid van de Richtlijn te verbeteren heeft de RJ besloten het hoofdstuk op te bouwen via een 'stapelstructuur'. In de nieuwe RJ 400 zijn allereerst bepalingen opgenomen die gelden voor alle middelgrote en grote rechtspersonen. Het hoofdstuk vervolgt met paragrafen die bepalingen bevatten voor specifieke rechtspersonen: grote rechtspersonen, (specifieke) OOB's en beursfondsen. De inhoudelijke kern van de bepalingen, en daarmee RJ 400, is ongewijzigd gebleven.

Man-vrouwverdeling in (sub)top

Eind 2021 is een wetswijziging³ gepubliceerd waarmee in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (opnieuw) een tijdelijke regeling is ingevoerd in verband met het evenwichtiger maken van de verhouding tussen het aantal mannen en vrouwen in het bestuur en de raad van commissarissen van grote naamloze vennootschappen (NV's) en grote besloten vennootschappen (BV's). Naar aanleiding van deze wetswijziging is in 2022 tevens een bijbehorende aanpassing doorgevoerd in het Besluit inhoud bestuursverslag, zodat in het bestuursverslag over boekjaar 2022 met de wetswijziging rekening dient te worden gehouden.

Normaliter bevat het Ten Geleide van een nieuwe RJ-jaareditie (i.c. 2021) een overzicht van alle wijzigingen die relevant zijn voor de jaarrekening (i.c. 2022). Deze wetswijziging is echter verschenen na publicatie van RJ-editie 2021, zodat deze nieuwe wettelijke bepaling niet in RJ 400 jaareditie 2021 is opgenomen.

Het Besluit inhoud bestuursverslag was uitsluitend van toepassing op beursgenoteerde ondernemingen. Aan dit besluit is als gevolg van bovenstaande aanpassing één artikel (art. 3d) toegevoegd die ook geldt voor grote vennootschappen. Dit artikel verplicht grote vennootschappen om met ingang van boekjaar 2022 in hun bestuursverslag te rapporteren over de man-vrouwverhouding in de top (raad van bestuur en raad van commissarissen) en subtop (werknemers in leidinggevende functies), over de zelf gekozen streefcijfers voor hun (sub)top, over een plan van aanpak om deze streefcijfers te behalen en over de behaalde resultaten.

De wetgeving bevat een groepsvrijstelling. Een grote NV of BV die deel uitmaakt van een groep hoeft bovenstaande informatie niet zelfstandig te rapporteren, mits de vennootschap aan het hoofd van de groep (het groepshoofd) hieraan uitvoering geeft, al dan niet voor de betreffende groepsmaatschappijen gezamenlijk.

³ Staatsblad 2021, nr. 495, Wet van 29 september 2021 tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met het evenwichtiger maken van de verhouding tussen het aantal mannen en vrouwen in het bestuur en de raad van commissarissen van grote naamloze en besloten vennootschappen. Door de Eerste Kamer aangenomen op 28 september 2021. Deze wetswijziging is tijdelijk. Zij zal op 1 januari 2030 weer vervallen.

Vastgoed in groepsverhoudingen

Het komt geregeld voor dat vastgoed dat binnen de groep wordt aangewend in een aparte vastgoed-BV wordt aangehouden. Vanuit het perspectief van de betreffende vastgoed-BV kwalificeert het vastgoed als vastgoedbelegging. Zij gebruikt het vastgoed namelijk niet voor eigen gebruik, maar stelt het ter beschikking voor verhuur aan groepsmaatschappijen. Voor de waardering van het vastgoed in de jaarrekening van de vastgoed-BV is derhalve RJ 213 'Vastgoedbeleggingen' van toepassing.

Ook als een consoliderende vennootschap vastgoed ter beschikking stelt aan groepsmaatschappijen kwalificeert het vastgoed in haar enkelvoudige jaarrekening in beginsel als vastgoedbelegging. Vanuit het perspectief van de geconsolideerde jaarrekening is echter sprake van vastgoed voor eigen gebruik. Het vastgoed wordt daarom in de geconsolideerde jaarrekening gewaardeerd en gepresenteerd volgens RJ 212 'Materiële vaste activa'.

Als het vastgoed wordt gewaardeerd tegen historische kostprijs leidt dit niet tot belangrijke verschillen. Indien het betreffend vastgoed echter tegen actuele waarde wordt gewaardeerd zou dit kunnen leiden tot een verschil tussen het geconsolideerd en enkelvoudig eigen vermogen van de consoliderende vennootschap. De actuele waarde bij vastgoed voor eigen gebruik (RJ 212) betreft immers de 'actuele kostprijs', terwijl bij een vastgoedbelegging (RJ 213) de reële waarde (marktwaarde) de invulling van actuele waarde is. Om aansluiting tussen geconsolideerd en enkelvoudig eigen



vermogen te behouden, heeft de RJ een aanpassing doorgevoerd in RJ 213 (alinea 113) zodat de *consoliderende vennootschap* in haar enkelvoudige jaarrekening de classificatie van het vastgoed in de geconsolideerde jaarrekening volgt. Oftewel, als de consoliderende vennootschap verhuurder van het vastgoed is, classificeert zij het vastgoed in haar enkelvoudige jaarrekening als eigen gebruik. Als de consoliderende vennootschap of een andere groepsmaatschappij huurder van het vastgoed is, gaat de consoliderende vennootschap bij het bepalen van de nettovermogenswaarde van de verhurende dochtermaatschappij in haar enkelvoudige jaarrekening uit van de classificatie als vastgoed voor eigen gebruik.

Veelal wordt op basis van dezelfde alinea geconcludeerd dat de verhurende dochtermaatschappij het vastgoed in haar jaarrekening nog steeds moet behandelen als vastgoedbelegging.

Functionele indeling winst-en-verliesrekening

Het Besluit modellen jaarrekening bevat modellen voor de inrichting van de balans en de winst-en-verliesrekening. Voor de winst-en-verliesrekening bestaat de keuze tussen het categoriale model en het functionele model (zie ook voetnoot 2 bij onderdeel 'Nieuwe Richtlijnen opbrengstverantwoording').

Bij het functionele model worden de kosten gesteld tegenover de netto-omzet, zodat uitsluitend de kosten worden gepresenteerd die relateren aan de activiteiten die in het boekjaar hebben geleid tot inkomen (netto-omzet). De kosten die betrekking hebben op activiteiten die in het boekjaar nog niet tot netto-omzet hebben geleid, worden gewaardeerd op de balans en leiden in latere jaren alsnog tot kosten in de winst-en-verliesrekening.

Bij het categoriale model worden de kosten gesteld tegenover de netto-omzet en de mutatie in voorraden gereed product/onderhanden werk en de geactiveerde eigen productie. Daarmee worden alle kosten die gedurende het verslagjaar zijn gemaakt

gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening (de zogenaamde 'periodekosten'). De eventueel in onderhanden projecten, voorraden, onderhanden werk of materiële vaste activa geactiveerde bedragen van eigen personeel en afschrijvingen zijn verantwoord als bedrijfsopbrengsten (in de posten 'wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk' en 'geactiveerde productie eigen bedrijf') en vormen daarmee een 'correctie' op de verantwoorde kosten.

Omdat bij toepassing van het functionele model de periodekosten niet uit de winst-en-verliesrekening blijken, moeten op grond van RJ 270.504 en artikel 2:382 BW de totaalbedragen van afschrijvingen en lonen en salarissen additioneel in de toelichting worden vermeld. De RJ heeft in RJ 270 'De winst-en-verliesrekening' verduidelijkt dat de totaalbedragen moeten worden toegelicht zoals die in het categoriale model zouden zijn verantwoord. Daarmee heeft de RJ verduidelijkt dat de 'bruto' periodekosten moeten worden toegelicht, dus ongeacht of kosten (deels) zijn geactiveerd.

Wijzigingen in de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen

Voor de jaarverslaggeving van micro- en kleine rechtspersonen heeft de RJ een separate bundel uitgegeven (de Rjk-bundel). Deze bundel behandelt de meest voorkomende onderwerpen en situaties voor deze categorie rechtspersonen. Daar waar bepaalde onderwerpen of situaties niet door de Rjk-bundel worden geadresseerd, is het gebruikelijk dat een micro- of kleine rechtspersoon de bepalingen omtrent waardering en resultaatbepaling van de RJ-bundel voor (middel)grote rechtspersonen toepast.

Vanwege vrijstellingen zijn de wijzigingen/verduidelijkingen ten aanzien van het bestuursverslag en het mutatieoverzicht van het eigen vermogen bij fouterstel en stelselwijziging niet van toepassing op micro- of kleine rechtspersonen. De overige in deze publicatie opgenomen wijzigingen zijn wel (onverkort) van toepassing op micro- en kleine rechtspersonen. In deze publicatie zijn gemakshalve uitsluitend de verwijzingen naar de RJ-bundel opgenomen.

Meer weten?

Heeft u vragen? Neem dan contact op met uw accountant bij BDO.

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich

wenden tot BDO Audit & Assurance B.V. of een van haar adviseurs. BDO Audit & Assurance B.V., de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Audit & Assurance B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch

zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.