

Oktober 2022



# Rechtstreeks

Bericht over verslaggeving in Nederland van PwC

## Wat is er gebeurd?

In de editie 2022 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 2023. 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 (vermeldt in de hoofdstukken in de '600-serie') zijn buiten beschouwing gelaten.

## Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: editie 2022 (van toepassing vanaf 1 januari 2023)

### Welke wijzigingen zijn er voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2022 nog bij gekomen?

Na publicatie van de *Rechtstreeks* van vorig jaar zijn er aanvullende wijzigingen bijgekomen die gelden voor (middel)grote rechtspersonen voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2022. Deze wijzigingen waren nog niet opgenomen in de RJ-editie van 2021.

### Bestuursverslag: wijziging streefcijfer evenwichtige man-vrouw verhouding

Op 1 juli 2022 is het gewijzigde Besluit inhoud bestuursverslag inwerking getreden. Als gevolg hiervan bestaat er voor grote naamloze en besloten vennootschappen vanaf boekjaren die beginnen op 1 januari 2022 een wettelijke verplichting om een streefcijfer te formuleren voor het aantal mannen en vrouwen in de raad van bestuur, de raad van commissarissen en de 'subtop'. De doelen die daaraan gekoppeld worden en de voortgang op deze streefcijfers moeten jaarlijks worden gerapporteerd aan de SER. Daarnaast moeten deze zaken worden verantwoord in het bestuursverslag.

### Toelichting 'pooling of interests'-methode

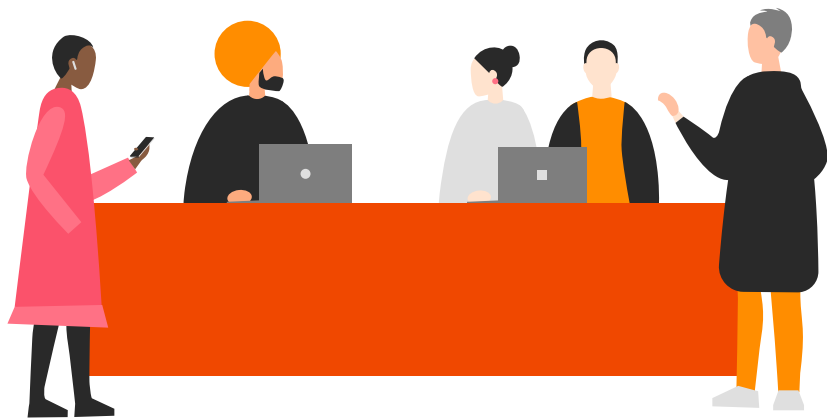
De RJ heeft met RJ-Uiting 2022-2 alinea 216.409 definitief gemaakt. Hierin wordt verduidelijkt dat bij toepassing van de 'pooling of interests'-methode, informatie in de jaarrekening moet worden verstrekt over de activa en passiva per fuserende partij aan het begin van het verslagjaar. Hetzelfde geldt voor de omzet, overige bedrijfsopbrengsten, bijzondere posten en nettoresultaten per fuserende partij met betrekking tot het vergelijkende verslagjaar. Deze toelichting moet worden gegeven in het verslagjaar waarin de fusie wordt gerealiseerd.

Aanvullend beveelt de RJ aan om de bedragen van deze activa en passiva per fuserende partij eveneens te vermelden op de fusiedatum, samen met de omzet, overige bedrijfsopbrengsten, bijzondere posten en nettoresultaten over de periode tussen het begin van het verslagjaar en de fusiedatum.

### Verwerking van opbrengsten vóór ingebruikname actief

De ontwerprichtlijnen over de verwerking van opbrengsten vóór ingebruikname van een actief waren opgenomen in de RJ-editie van 2021 en zijn in de RJ-Uiting 2022-2 definitief geworden. De RJ heeft met deze wijziging ingespeeld op de wijzigingen die zijn aangebracht door de IASB aan IAS 16 'Property, Plant and Equipment - Proceeds before intended use'. Met deze wijziging is het onder IFRS alleen toegestaan om de opbrengsten die gegenereerd worden vanuit een actief dat nog niet in de staat is gebracht voor het beoogd gebruikt, te verwerken in de winst-en-verliesrekening. Voorheen was het toegestaan om deze te verwerken in de kostprijs van het actief.

De RJ heeft besloten om alinea 212.303 aan te passen, zodat zowel de oude RJ-methodiek (verwerking in de kostprijs van het actief) als de nieuwe IFRS-methodiek (verwerking in de winst-en-verliesrekening) zijn toegestaan. Hiermee wordt beoogd rechtspersonen te faciliteren die op basis van de Richtlijnen de jaarrekening opmaken en mogelijke andere rapportages op basis van IFRS opstellen. Beide methoden zijn toegestaan, zolang deze consistent worden toegepast voor alle vergelijkbare materiële vaste activa.



## Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2023?

De belangrijkste wijzigingen worden hieronder beschreven.

### Verduidelijking verwerking van vervangingsinvesteringen materiële vaste activa

In de praktijk bestond er onduidelijkheid over het onderscheid tussen de vervanging van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief en de kosten van groot onderhoud. Dit onderscheid is van belang omdat vervangingsinvesteringen geactiveerd en afgeschreven moeten worden en kosten van groot onderhoud als alternatief via een voorziening verwerkt kunnen worden.

Als het gaat om groot onderhoud, dan zijn er namelijk twee verwerkingsmethoden toegestaan:

- in de boekwaarde van het actief, indien wordt voldaan aan de criteria voor verwerking in de balans; of
- via een voorziening groot onderhoud.

Ook bij toepassing van de voorziening groot onderhoud is het verplicht om vervangingsinvesteringen via activering te verwerken.

Om het verschil tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud aan te geven, is een definitie van groot onderhoud opgenomen in de Richtlijn:

#### **RJ 212.445**

*Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit (periodieke) werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.*

*Belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief worden verwerkt in de boekwaarde van het actief (alinea's 206 en 418). Frequent voorkomende onderhoudskosten worden verwerkt in overeenstemming met alinea 447.*

Hierbij is de term (vervanging van een) 'belangrijk bestanddeel' relevant. Deze wordt als volgt omschreven:

#### **RJ 212.418**

*Een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief is een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief. In het geval van een productiefaciliteit kunnen bijvoorbeeld kranen en takelsystemen iedere tien jaar (preventief) worden vervangen, terwijl de totale gebruiksduur van de productiefaciliteit aanzienlijk langer is. Bij de aanschaf van de productiefaciliteit zijn de kranen en takelsystemen onderkend als belangrijke bestanddelen omdat de kostprijs belangrijk is ten opzichte van de kostprijs van de productiefaciliteit. (...)*

Als een onderdeel van een actief classificeert als een belangrijk bestanddeel en deze wordt vervangen, dan is dit een vervangingsinvestering die geactiveerd moet worden. Als een onderdeel van een actief niet classificeert als een belangrijk bestanddeel en deze wordt vervangen, dan is dit onderdeel van de kosten van groot onderhoud (tenzij sprake is van frequent voorkomende onderhoudskosten. Deze worden in de W&V verantwoord).

Voor groot onderhoud gelden de hiervoor vermelde twee verwerkingsmogelijkheden.

Het onderscheiden van belangrijke bestanddelen en het bepalen van de vervangingsinvesteringen vereist een hoge mate van oordeelsvorming door de leiding van de organisatie en is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. Een eenmaal gekozen classificatie zal consistent toegepast moeten worden.

Hieronder is het voorbeeld uit de bijlage bij RJ 212 opgenomen. In voorbeeld F is uitgewerkt hoe een vervangingsinvestering, dotaties en onttrekkingen aan de voorziening groot onderhoud verwerkt worden.

### Rekenvoorbeeld

Een rechtspersoon heeft een productiefaciliteit met een kostprijs van € 2.000.000 en een gebruiksduur van 30 jaar. Elke twee jaar vindt een korte onderhoudsstop plaats en elke 10 jaar een langere stop. Tijdens de langere stop worden belangrijke onderdelen, zoals kranen en takelsystemen in de fabriek (preventief) vervangen, geschatte kosten € 400.000. Deze vervangingen kwalificeren als vervangingsinvesteringen. Deze vervangingsinvesteringen hebben een gebruiksduur van 10 jaar en worden als belangrijke bestanddelen onderscheiden en over hun gebruiksduur afgeschreven.

Verder geldt dat:

- om de 5 jaar de ovens grondig schoongemaakt dienen te worden, geschatte kosten € 100.000;
- na 15 jaar de buitenzijde van het gebouw opnieuw geschilderd moet worden, geschatte kosten € 150.000.

Deze werkzaamheden worden als groot onderhoud aangemerkt.

Tijdens de korte onderhoudsstop vinden routinematige inspecties plaats en wordt noodzakelijk frequent onderhoud uitgevoerd. Dit onderhoud is geen groot onderhoud en is ook niet als belangrijke bestanddelen aan te merken. Daarom worden deze uitgaven in het resultaat verwerkt wanneer zij gemaakt worden. Na jaar 5 wordt aan de oven daadwerkelijk groot onderhoud verricht ten bedrage van € 110.000 en na jaar 8 worden de kranen en takelsystemen vervangen ten bedrage van € 380.000.

### Uitwerking

De kranen en takelsystemen worden aangemerkt als een belangrijk bestanddeel van de productiefaciliteit. Daarom worden deze bestanddelen onderscheiden en over hun eigen gebruiksduur afgeschreven (alineea 418). De afschrijving in jaar 1 wordt als volgt bepaald:

Vervanging kranen en takelsystemen, € 400.000/10 jaar	40.000
Productiefaciliteit (exclusief bestanddeel kranen en takelsystemen), € 1.600.000/30 jaar	53.333
Afschrijving jaar 1	<u>93.333</u>

Voor de kosten van groot onderhoud wordt een onderhoudsvoorziening gevormd.

Op basis van de geschatte kosten van groot onderhoud vindt een jaarlijkse toevoeging aan de voorziening plaats van € 30.000 (€ 100.000/5 jaar plus € 150.000/15 jaar).

Na jaar 5 worden de gemaakte kosten voor groot onderhoud aan de oven (€ 110.000) in mindering gebracht op de onderhoudsvoorziening. Het tekort van € 10.000 wordt ten laste van de winst-en-verliesrekening verantwoord. Na jaar 8 worden de kranen en takelsystemen vervangen. De kostprijs van de nieuwe kranen en takelsystemen ad € 380.000 wordt als afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van de productiefaciliteit en afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Aangezien de kranen en takelsystemen eerder zijn vervangen dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde van € 80.000 (€ 400.000 minus 8 jaar afschrijving van € 40.000) gedesinvesteerd en als boekverlies verantwoord in de winst-en-verliesrekening.

### Verwerking van Belasting personenauto's en motorrijwielen (bpm)

De RJ heeft met RJ-Uiting 2022-1 aanpassingen doorgevoerd in RJ 220 'Voorraden' en RJ 270 'De winst-en-verliesrekening'. De wijzigingen hebben te maken met de presentatie van de Belasting personenauto's en motorrijwielen (bpm). Importeurs en verkopers van auto's en motorrijwielen ontvangen de bpm als agent namens de overheid. Het betreft hier auto's en motorrijwielen die voor het eerst op kenteken worden gezet in Nederland. Met de aanpassing in alineea 270.202a is het niet langer toegestaan om bpm als onderdeel van de netto-omzet te presenteren. De reden hiervoor is dat de bpm geen economisch voordeel betreft dat naar de rechtspersoon toe vloeit. De rechtspersoon treedt voor de bpm op als agent voor de overheid. In alineea 220.303 is tevens niet meer opgenomen dat de bpm in de verkrijgingsprijs van de voorraad wordt opgenomen. Voor de verwerking van bpm wordt vanuit RJ 220 doorverwezen naar alineea 270.202a.

In het geval dat de heffing van de bpm plaatsvindt op een eerder moment dan de levering aan de uiteindelijke koper, wordt een overlopende actiefpost gevormd voor het bedrag aan verschuldigde bpm.

### Berekening van voorzieningen in nominale of reële termen

De RJ heeft een verduidelijking opgenomen in RJ 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'. De schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet bij waardering tegen contante waarde moeten op consistente wijze tot stand komen. Denk hierbij aan de veronderstellingen omtrent prijsstijgingen als gevolg van inflatie. Schattingen van toekomstige kasstromen en de disconteringsvoet worden daarom beide in nominale termen (niet rekening houdend met inflatie) of beide in reële termen (wel rekening houdend met inflatie) uitgedrukt.

## Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Hieronder is een overzicht opgenomen van wijzigingen voor kleine rechtspersonen.

Wijzigingen voor kleine rechtspersonen	
Verduidelijking verwerking van vervangingsinvesteringen	B2
Verduidelijking dat onderhoudsvoorziening niet onder B10 maar onder B2 valt	B10
Verwerking van Belasting personenauto's en motorrijwielen (bpm)	B13

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.

© 2022 PricewaterhouseCoopers. Alle rechten voorbehouden.

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

## Vanaf wanneer gelden deze wijzigingen?

De editie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is van toepassing op verslagjaren die beginnen vanaf 1 januari 2023. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

## Nog even uw aandacht

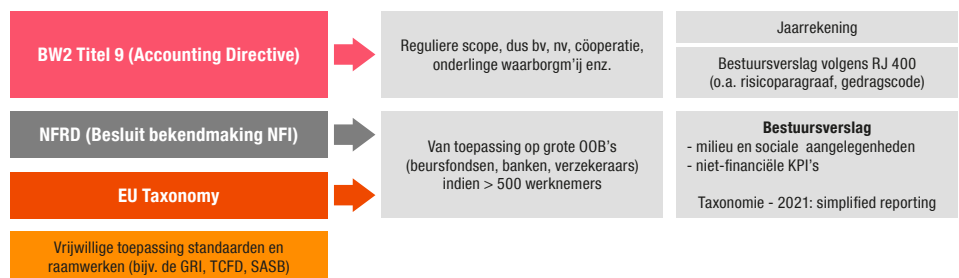
Naast deze wijzigingen in de Nederlandse Richtlijnen ook graag nog uw aandacht voor het volgende.

### Ontwikkelingen ESG-verslaggeving komende jaren

In de onderstaande figuren is samengevat welke verslaggevingsregels momenteel van kracht zijn

op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving (waaronder CSRD, EU-taxonomie, etc.) en de (verwachte) ontwikkelingen in de komende jaren op dit gebied. Op dit terrein zijn de komende jaren heel veel ontwikkelingen te verwachten. Per regelgeving is weergegeven wie binnen de reikwijdte van deze regels valt en op welk onderdeel binnen de jaarverslaggeving deze impact hebben.

### Huidige regelgeving rondom ESG



Vanaf jaarverslag 2021 golden al aanvullende rapportageverplichtingen voor organisaties van openbaar belang (OOB) met meer dan vijfhonderd werknemers en voor bedrijven die financiële producten aanbieden. In 2022 is voor deze groep het eerste deel van de EU-taxonomie in werking getreden. Dit is een uniform classificatiesysteem voor duurzame activiteiten.

### Toekomstige regelgeving rondom ESG



Vanaf 2024 geldt naar verwachting de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), waardoor voor een veel grotere groep bedrijven (alle grote OOB's en vanaf 2025 ook alle grote rechtspersonen) aanvullende verplichtingen ten aanzien van de duurzaamheidsrapportage zullen gelden.

## Meer informatie?

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