

November 2024

Rechtstreeks

Bericht over verslaggeving in Nederland van PwC

Wat is er gebeurd?

In de editie 2025 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 2025. Definitieve nieuwe Richtlijnen mogen altijd vervroegd worden toegepast (dus eerder dan de ingangsdatum), tenzij anders aangegeven.

De wijzigingen zijn in principe van toepassing op alle ondernemingen 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 2024 nog bijgekomen?

Na de publicatie van de Rechtstreeks van vorig jaar zijn de voorgestelde wijzigingen in Richtlijn 272 'Belastingen naar de winst' als gevolg van de Pillar 2 model rules (Wet minimumbelasting 2024) ongewijzigd definitief geworden. De gevolgen van deze wijzigingen zijn al in de [voorgaande Rechtstreeks](#) uitgelegd en zijn onveranderd gebleven.

In de voorgaande Rechtstreeks zijn ook de verwachte wijzigingen in de groottecriteria voor het bepalen van de omvang van ondernemingen voor de jaarverslaggeving als micro, klein, middelgroot of groot uitgelegd. Deze drempelbedragen bepalen onder andere of een onderneming controleplichtig is, en ook of én wanneer de CSRD van toepassing zal zijn.

Inmiddels zijn de verhogingen van de grensbedragen van de groottecriteria daadwerkelijk door de Nederlandse wetgever opgenomen in Titel 9 Boek 2. De criteria 'netto-omzet' en 'balanstotaal' zijn verhoogd met circa 25%, terwijl het criterium 'gemiddeld aantal werknemers' ongewijzigd is gebleven.

Om het toepasselijke grootteregime te bepalen, moet een onderneming gedurende twee opeenvolgende verslagjaren voldoen aan tenminste twee van bovengenoemde groottecriteria. Meer uitleg over de toepassing van de groottecriteria vindt u in ons [Handboek financiële verslaggeving](#),

hoofdstuk 6.a.2.v.

De verhoogde grensbedragen gelden voor verslagjaren vanaf 1 januari 2024, maar kunnen ook al worden toegepast voor verslagjaren aangevangen op of na 1 januari 2023. De nieuwe grensbedragen mogen ook worden gehanteerd voor de vergelijkende cijfers om het grootteregime van het huidige verslagjaar te bepalen. Ter illustratie: als een onderneming op basis van de verhoogde grensbedragen over zowel verslagjaar 2022 (vergelijkende cijfers) als verslagjaar 2023 classificeert als kleine onderneming, kan de jaarrekening over 2023 volgens dit kleine regime worden opgesteld.

Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2025?

De belangrijkste wijzigingen voor boekjaar 2025 worden hieronder beschreven.


Vitaliteitsregelingen en regelingen voor vervroegde uittreding

Middels RJ-Uitingen [2024-5](#) en [2024-17](#) heeft de RJ een tweetal onderwerpen uit Richtlijn 271 'Personeelsbeloningen' verder uitgewerkt naar aanleiding van vragen uit de praktijk. Deze onderwerpen zijn met name van toepassing op ondernemingen die een vitaliteitsregeling of een regeling voor vervroegde uittreding voor hun werknemers hebben.

Maximum grensbedragen groottecriteria

	Balanstotaal (Bedragen in euro's)		Netto-omzet (Bedragen in euro's)		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: artikelen 2:395a, 2:396 en 2:397 BW



Specifiek betreffen de verduidelijkingen de volgende twee onderwerpen:

- de beoordeling of een recht op doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen), een beloning mét opbouw van rechten of een beloning zonder opbouw van rechten betreft. Een voorbeeld hiervan is een regeling waarbij iemand voor een bepaalde periode 100% in dienst blijft maar 80% gaat werken en hiervoor 90% betaald krijgt; en
- de verwerkingwijze van regelingen voor vervroegde uittreding. Bij dit soort regelingen krijgen werkne(e)m(st)ers gedurende een bepaalde periode voorafgaand aan de pensioenleeftijd 100% doorbetaald, terwijl ze geen arbeidsprestaties verrichten in deze periode van vervroegde uitdiensttreding.

Doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd

Beide onderwerpen zijn regelingen voor doorbetaalde afwezigheid. Dit houdt in dat een medewerk(st)er loon ontvangt, zonder hiervoor directe arbeidsprestaties te leveren. Dit is bijvoorbeeld het geval bij zwangerschapsverlof, vakantiedagen of bij vitaliteitsregelingen, waarbij werkne(e)m(st)ers minder tijd hoeven te werken met behoud van (een deel van) hun salaris. Bij doorbetaalde afwezigheid zijn er regelingen mét of zonder opbouw van rechten. Onder opbouw van rechten wordt verstaan dat de medewerk(st)er gedurende het dienstverband rechten verwerft die bij voortzetting van de arbeidsovereenkomst kunnen worden opgenomen of verzilverd in latere verslaggevingsperiodes.

De RJ heeft een drietal voorbeelden toegevoegd van een beloning waarbij geen rechten worden opgebouwd:

- doorbetaling in geval van zwangerschaps- of ouderschapsverlof;
- toekomstige salarisstijgingen op grond van salarisschalen en/of overeengekomen loonsverhogingen bij voortzetting van het dienstverband;
- toekenning van enkele extra vakantiedagen bij het bereiken van een bepaalde leeftijd.

Classificatie van de regeling als met of zonder opbouw van rechten

De beoordeling of er sprake is van een regeling mét of zonder opbouw van rechten moet worden gedaan op basis van de economische realiteit van de regeling. In principe is een regeling met een dienstjaren-

Een voorbeeld van een beloning mét opbouw van rechten is een vitaliteitsregeling waarbij een medewerk(st)er minder hoeft te werken, met behoud van het salaris, waarbij bijvoorbeeld de volgende twee kenmerken gelden:

- de medewerk(st)er is minimaal 65 jaar; en
- er geldt een dienstjareneis.

De werkne(e)m(st)er kan alleen van de vitaliteitsregeling gebruik maken als diegene eerst vijf jaar in dienst is geweest vóór zijn/haar 65e verjaardag. Hij/zij bouwt namelijk het recht op de vitaliteitsregeling op gedurende de vijf jaar die vooraf gaan aan de 65e verjaardag.

of leeftijdseis een regeling met opbouw van rechten, tenzij die eis geen of maar geringe economische betekenis heeft.

De economische realiteit van de regeling wordt bepaald door:

- (1) de voorwaarden die gelden om van de regeling gebruik te kunnen maken, en
- (2) de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan.

Voor verdere verduidelijking verwijzen wij naar de voorbeelden in Bijlage 4 [van RJ-Uiting 2024-17](#).

Als een regeling een dienstjareneis heeft die geen of slechts geringe economische betekenis heeft, wordt de opbouwperiode niet gebaseerd op de dienstjareneis van de regeling.

Voorbeeld: Geringe betekenis dienstjareneis

Een onderneming spreekt een tijdelijke VUT-regeling af met een looptijd van 5 jaar die inhoudt dat een werkne(e)m(st)er recht op vervroegde uittreding heeft bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd, als de werkne(e)m(st)er ten minste de 3 voorafgaande maanden onafgebroken in dienst is geweest bij de onderneming.

De dienstjareneis van slechts 3 maanden heeft geen of slechts geringe economische betekenis. Daarom is de periode dat de rechten in wezen worden opgebouwd voor de regeling van vervroegde uittreding de resterende diensttijd tot aan het bereiken van de leeftijdseis vanaf het bereiken van de 60-jarige leeftijd, en niet 3 maanden.

De verwerking in de jaarrekening van beloningen mét en zonder opbouw van rechten kan als volgt worden samengevat:

	Beloning mét opbouw van rechten	Beloning zonder opbouw van rechten
Verwerking	Verplichting in de balans	Lasten in de winst- en verliesrekening
Waardering	De verplichting dient de beste schatting te zijn van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen. Als het effect van de tijdswaarde van geld materieel is, moet de verplichting worden gewaardeerd tegen de contante waarde van de verwachte noodzakelijke uitgaven om de verplichting af te wikkelen. De disconteringsvoet na belasting waarmee contant wordt gemaakt, moet de actuele marktrente weerspiegelen. Hierbij mogen de risico's die al zijn meegenomen bij het schatten van de toekomstige uitgaven niet nogmaals in de waardering worden betrokken.	De lasten worden in aanmerking genomen in de periode waarover de beloning is verschuldigd.
Verwijzing naar RJ	RJ 271.206 en 207	RJ 271.204

Rekenvoorbeeld: Mét opbouw van rechten

Business B.V. heeft een vitaliteitsregeling waarbij medewerk(st)ers op hun 66e, mits zij vijf jaar onafgebroken in dienst zijn geweest, nog maar 80% van hun uren hoeven te werken met behoud van 100% van het salaris, tot hun 67e. Medewerker A verdient €50.000 per jaar en wordt op 1 januari 2024 61 jaar oud, waarmee hij vanaf dat moment het recht op de vitaliteitsregeling opbouwt. Hierbij hanteert Business B.V. de volgende schattingen:

- De blijfkans van medewerker A is 100%
- Het salaris van medewerker A stijgt met 5% per jaar – zijn salaris in 2029 is dan $€50.000 \times 1,05^5 = €63.814$
- De tijdswaarde van geld is niet materieel

In dit geval wordt conform RJ 271.203 een voorziening vitaliteitsregeling opgenomen die op grond van RJ 271.206 en 271.207 als volgt wordt gewaardeerd:

De jaarlijkse lasten worden berekend door de verwachte salarisbetalingen van medewerker A in 2029 (66-jarige leeftijd) waar geen arbeidsprestaties tegenover staan te verdelen over de opbouwperiode (5 jaar):

$$[(20\% \times €63.814) / 5 \text{ jaar}] = €2.553$$

Op basis hiervan maakt Business B.V. jaarlijks vanaf 2024 de volgende journaalboeking:

Loonkosten	2.553	
@ Voorziening vitaliteitsregeling		(2.553)

Als het salaris in 2029 wordt uitbetaald, maakt Business B.V. de volgende journaalboeking:

Onttrekking voorziening vitaliteitsregeling	12.763	(voor 20% - gelijk aan de opbouw verplichting)
Salariskosten	51.051	(voor 80% - factor dat de werknemer nog wel werkt)
@ Bank / te betalen lonen		(63.814)

Dit voorbeeld is alleen uitgewerkt voor één medewerker. Uiteraard verwerkt de onderneming deze voorziening voor alle medewerk(st)ers die voor de regeling in aanmerking komen.

Rekenvoorbeeld: Zonder opbouw van rechten

In de nieuwe RJ 271.204 staat dat doorbetaling in geval van zwangerschapsverlof een beloning zonder opbouw van rechten is. Dit verlof is van toepassing voor zwangere werknemers, een dienstjaren- of leeftijdseis is niet van toepassing.

De lasten worden daarom in aanmerking genomen in de periode waarin de werknemer van het zwangerschapsverlof gebruik maakt:

Loonkosten in de maand	
@ Bank / te betalen lonen	

Deze journaalpost wordt iedere maand gemaakt waarin de werknemer gebruik maakt van het zwangerschapsverlof.

Toelichtingsvereisten

Voor een recht op doorbetaalde afwezigheid van een deel van de arbeidstijd, zoals vitaliteitsregelingen, moet de onderneming de volgende aanvullende informatie opnemen in de toelichting:

- de belangrijkste kenmerken van de regeling inclusief of sprake is van een regeling mét of zonder opbouw van rechten op basis van de economische realiteit van de regeling; en
- indien een voorziening wordt opgenomen: de gehanteerde disconteringsvoet en andere belangrijke grondslagen en veronderstellingen.

Regeling voor vervroegde uittreding (RVU)

De RJ heeft wijzigingen aangebracht in de verwerking van regelingen voor vervroegde uittreding (RJ 271 paragraaf 4) omdat bepaalde VUT-regelingen fiscaal niet meer worden ondersteund en daarmee in de praktijk niet meer voorkomen. Andere vormen van regelingen voor vervroegde uittreding zijn nog wel van toepassing.

Onder een regeling voor vervroegde uittreding (RVU) wordt verstaan: een regeling die (nagenoeg) uitsluitend als doel heeft om te voorzien in een of meer door de onderneming verschuldigde uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de tijd tot de ingangsdatum van het pensioen of de AOW en gedurende welke tijd geen arbeidsprestaties meer worden verricht.

Het uitgangspunt bij de verwerking van dergelijke regelingen is dat de verwachte lasten in aanmerking worden genomen gedurende de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd.

Voor medewerk(st)ers die al gebruikmaken van de regeling, wordt de verplichting per balansdatum bepaald als de contante waarde van de verwachte uitgaven. Voor medewerk(st)ers die in de toekomst gebruik kunnen maken van de regeling, wordt een verplichting opgebouwd tijdens de opbouwperiode. De verwachte kosten worden evenredig toegerekend aan deze periode, gebaseerd op de economische realiteit van de voorwaarden en de looptijd van de regeling.

De invoering van de Wet toekomst pensioenen leidt tot aanpassingen in Richtlijn 271 'Personeelsbeloningen'

De invoering van de Wet toekomst pensioenen (Wtp) en de veranderingen in de Pensioenwet (PW) in 2023 zorgen voor een transformatie van het Nederlandse pensioenstelsel. In het nieuwe stelsel staat de waarde van de ingelegde premie op de

balansdatum centraal in plaats van een vooraf toegezegde uitkering. Dit betekent dat er in het nieuwe pensioenstelsel onder de tweede Pijler (pensioen vanuit de werkgever) geen toegezegde pensioenregelingen (defined benefit, DB) meer zullen bestaan.

Met andere woorden: er zal voor werknemers geen gegarandeerd pensioen meer zijn op de datum dat het pensioen ingaat. De Wtp wijzigt de Pensioenwet, waardoor het sinds 1 juli 2023 niet meer toegestaan is om nieuwe pensioenregelingen te treffen die niet voldoen aan de Wtp. Ondernemingen hebben tot 1 januari 2028 de gelegenheid om bestaande pensioenregelingen aan te passen aan de vereisten van de Wtp.

Naar aanleiding hiervan heeft de RJ veranderingen doorgevoerd in Richtlijn 271 'Personeelsbeloningen'. Richtlijn 271 ziet toe op de gevolgen voor ondernemingen, niet zijnde de pensioenfondsen zelf. De wijzigingen zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025, maar eerdere toepassing wordt aanbevolen. Onder de Wtp is de verplichtingenbenadering uit de bestaande Richtlijn 271 nog steeds van toepassing. De wijzigingen in RJ 271 zijn dus ook beperkt tot het actualiseren van definities en bepalingen en het verwijderen van bepalingen die onder de Wtp niet meer kunnen voorkomen, zonder inhoudelijke wijzigingen door te voeren.

Handreiking 921 voor de toepassing van IAS 19R in de Nederlandse pensioensituatie

In de oude situatie behandelde de handreiking in bijlage 921 van de RJ-bundel de toepassing van IAS 19R onder Dutch GAAP. Omdat pensioenregelingen die voldoen aan de Wtp onder IAS 19R in beginsel classificeren als een DC-regeling (beschikbare premieregeling), is deze handreiking in de nieuwe Nederlandse situatie niet meer relevant, behalve voor de pensioenregelingen die momenteel nog in de overgangsfase zitten of voor de waardering van bestaande (gesloten) DB-regelingen (toegezegde pensioenregelingen). De RJ is daarom voornemens om deze handreiking in bijlage 921 in te trekken nadat de overgangsfase op 1 januari 2028 is verstreken. Tot die tijd is de handreiking alleen van toepassing op bestaande regelingen onder de tot 1 juli 2023 geldende PW.

Aanpassing in Richtlijn 500 'Landenrapportage (country-by-country-reporting)' vanwege 'verslag openbaarmaking winstbelasting'

Als gevolg van de implementatie van de EU-richtlijn 'openbaarmaking winstbelasting' die in 2024 in de Nederlandse wet is geïmplementeerd, moeten moedermaatschappijen van grote multinationals met een netto-omzet van meer dan €750 miljoen jaarlijks openbaar maken hoeveel winstbelasting zij wereldwijd betalen, niet alleen aan de belastingautoriteiten maar ook op hun website. Deze verplichting vergroot de transparantie en heeft als doel om deze bedrijven ertoe te bewegen fiscaal verantwoord te ondernemen en belasting te betalen in de landen waar zij activiteiten hebben en winst genereren.

De onderneming moet het zogeheten 'verslag openbaarmaking winstbelasting' ('country-by-country-report') afzonderlijk van de jaarrekening, het bestuursverslag en de overige gegevens opstellen en openbaar maken. De inhoudelijke vereisten van het verslag zijn uiteengezet in [Richtlijn 500](#). De onderneming dient dit verslag binnen twaalf maanden na het boekjaar te deponeren bij het handelsregister. Tevens moet de onderneming het verslag gratis en in een elektronisch formaat openbaar maken op de website van de onderneming. Dit moet ten minste vijf jaar toegankelijk blijven. Het verslag inzake de winstbelasting hoeft niet te worden gecontroleerd door een externe accountant. Wel moet de externe accountant die de jaarrekening van de onderneming heeft gecontroleerd in de controleverklaring vermelden:

- a) of de onderneming, met betrekking tot het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar waarover de gecontroleerde jaarrekening is opgesteld, verplicht was een verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken; en
- b) zo ja, of het verslag openbaar is gemaakt.

Als gevolg van de invoering van het 'verslag openbaarmaking winstbelasting', is de titel van Richtlijn 500 aangepast naar 'Landenrapportage ('country-by-country-reporting')'. Richtlijn 500 bevat nu de volgende secties:

- Landenrapportage voor bepaalde ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of in de houtkap van oerbossen;
- Landenrapportage activiteiten per land

- door banken en beleggingsinstellingen;
- Landenrapportage betaalde winstbelastingen per land door multinationale vennootschappen of groepen met een (geconsolideerde) netto-omzet van minstens €750 miljoen.

De eerste twee secties zijn al sinds enkele jaren wettelijk verplicht en zijn dan ook niet onderworpen aan wijzigingen. De laatste sectie ziet toe op het verslag openbaarmaking winstbelasting zoals hierboven beschreven, welke in werking treedt voor verslagjaren die aanvangen op of na 22 juni 2024.

Verduidelijking voorziening bij negatieve vermogenswaarde deelneming in Richtlijn 214

De RJ heeft de structuur van Richtlijn 214 'Financiële vaste activa' verbeterd om deze toegankelijker te maken zonder inhoudelijke wijzigingen door te voeren. Er is verduidelijkt dat als een deelneming een negatieve vermogenswaarde heeft, deze op nihil wordt gewaardeerd. Andere belangen in de deelneming die als uitbreiding van de netto-investering worden aangemerkt, worden op de negatieve vermogenswaarde van de deelneming in mindering gebracht tot maximaal de negatieve vermogenswaarde. Als daarna nog een negatieve vermogenswaarde overblijft, gaat de deelnemende rechtspersoon na of hij een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft om de deelneming tot betaling van zijn schulden in staat te stellen. Is dit het geval, dan neemt de deelnemende rechtspersoon een voorziening deelneming op voor de verwachte uitstroom van middelen, mits deze betrouwbaar vastgesteld kan worden en uitstroom van middelen waarschijnlijk is. Deze voorziening is dus niet gelijk aan het onverwerkte deel van het negatieve eigen vermogen van de deelneming. Zie onderstaand rekenvoorbeeld voor het verwerken van een deelneming met negatieve vermogenswaarde.



Rekenvoorbeeld

a) Business B.V. koopt op 1 januari 2024 een deelneming van 100% in Dochter B.V. en waardeert deze deelneming in de enkelvoudige jaarrekening volgens de vermogensmutatiemethode. De nettovermogenswaarde van Dochter B.V. is op de aanschafdatum €100.000. Business B.V. is niet aansprakelijk voor de schulden van Dochter B.V. Over het boekjaar 2024 draait Dochter B.V. een verlies van €115.000, waarmee de nettovermogenswaarde van Dochter B.V. daalt naar negatief €15.000.

Per 31-12-2024 maakt Business B.V. de volgende boeking in haar enkelvoudige jaarrekening:

Aandeel in het Resultaat van Deelnemingen	100.000	
@ Deelneming Dochter B.V.		(100.000)

Op grond van RJ 214.418 dient de deelneming in dit geval op nihil te worden gewaardeerd. Het resterende bedrag van €15.000 verwerkt Business B.V., dus niet in haar enkelvoudige jaarrekening. Als Business B.V. ook een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen, zal dit verschil leiden tot een verschil tussen het geconsolideerde en enkelvoudige vermogen en resultaat. De aard en omvang van dit verschil moet worden toegelicht (RJ 240.301 en artikel 2:389 lid 10 BW).

b) Stel nu dat in aanvulling op bovenstaande informatie Business B.V. per 31-12-2024 ook nog een lening heeft uitstaan aan Dochter B.V. van €10.000, die over honderd jaar afloopt.

In lijn met RJ 214.419 wordt deze lening feitelijk aangemerkt als onderdeel van de netto-investering en dient Business B.V., in aanvulling op het afwaarderen van de deelneming, ook de lening af te waarderen. Derhalve maakt Business B.V. per 31-12-2024 de volgende boeking in de enkelvoudige jaarrekening:

Aandeel in het Resultaat van Deelnemingen	110.000	
@ Deelneming Dochter B.V.		(100.000)
@ Vordering Dochter B.V.		(10.000)

Het resterende bedrag van €5.000 verwerkt Business niet in haar enkelvoudige jaarrekening. De aard en omvang van dit verschil tussen het enkelvoudige en geconsolideerde vermogen en resultaat moeten – zoals hiervoor besproken – worden toegelicht (artikel 2:389 lid 10 BW).

c) Stel nu dat in aanvulling op bovenstaande informatie Business B.V. zich wél aansprakelijk heeft gesteld voor de schulden van Dochter B.V.

Op grond van RJ 214.420 dient Business B.V. nu een voorziening deelneming op te nemen. De omvang van de voorziening moet worden bepaald op het bedrag waarvoor Business B.V. waarschijnlijk moet bijspringen. Business B.V. verwacht op basis van een liquiditeitsprognose van Dochter B.V. dat zij voor een aantal verplichtingen van samen €2.500 zal moeten bijspringen. Derhalve maakt Business B.V. per 31-12-2024 de volgende boeking in de enkelvoudige jaarrekening:

Aandeel in het Resultaat van Deelnemingen	112.500	
@ Deelneming Dochter B.V.		(100.000)
@ Vordering Dochter B.V.		(10.000)
@ Voorziening Negatieve Deelneming Dochter B.V.		(2.500)

Het resterende bedrag van €2.500 verwerkt Business B.V. niet in haar enkelvoudige jaarrekening. De aard en omvang van dit verschil tussen het enkelvoudige en geconsolideerde vermogen en resultaat moet – zoals hiervoor besproken – worden toegelicht (artikel 2:389 lid 10 BW). Zie ook ons *Handboek Financiële verslaggeving* (hoofdstuk 6.c.4.iv) voor nadere informatie over dit onderwerp.



Toelichting van het liquiditeitsrisico

De RJ heeft in Richtlijn 290 'Financiële instrumenten' ter verduidelijking opgenomen dat het in de toelichting inzake het liquiditeitsrisico van belang kan zijn om informatie te verschaffen over contractuele regelingen en het zakelijke doel hiervan. Voorbeelden hiervan zijn factoring, reverse factoring, kredietfaciliteiten en master netting agreements (RJ 290.918a).

Overige wijzigingen

Middels RJ-Uiting 2024-13 heeft de RJ nog diverse kleinere wijzigingen in de RJ-hoofdstukken aangebracht. Deze worden in de tabel 'Overige wijzigingen' kort samengevat.

Wijzigingen in overige wet- en regelgeving 2024/2025 met invloed op financiële verslaggeving

Standard Business Reporting (SBR) voor grote ondernemingen vanaf 1 januari 2025 verplicht

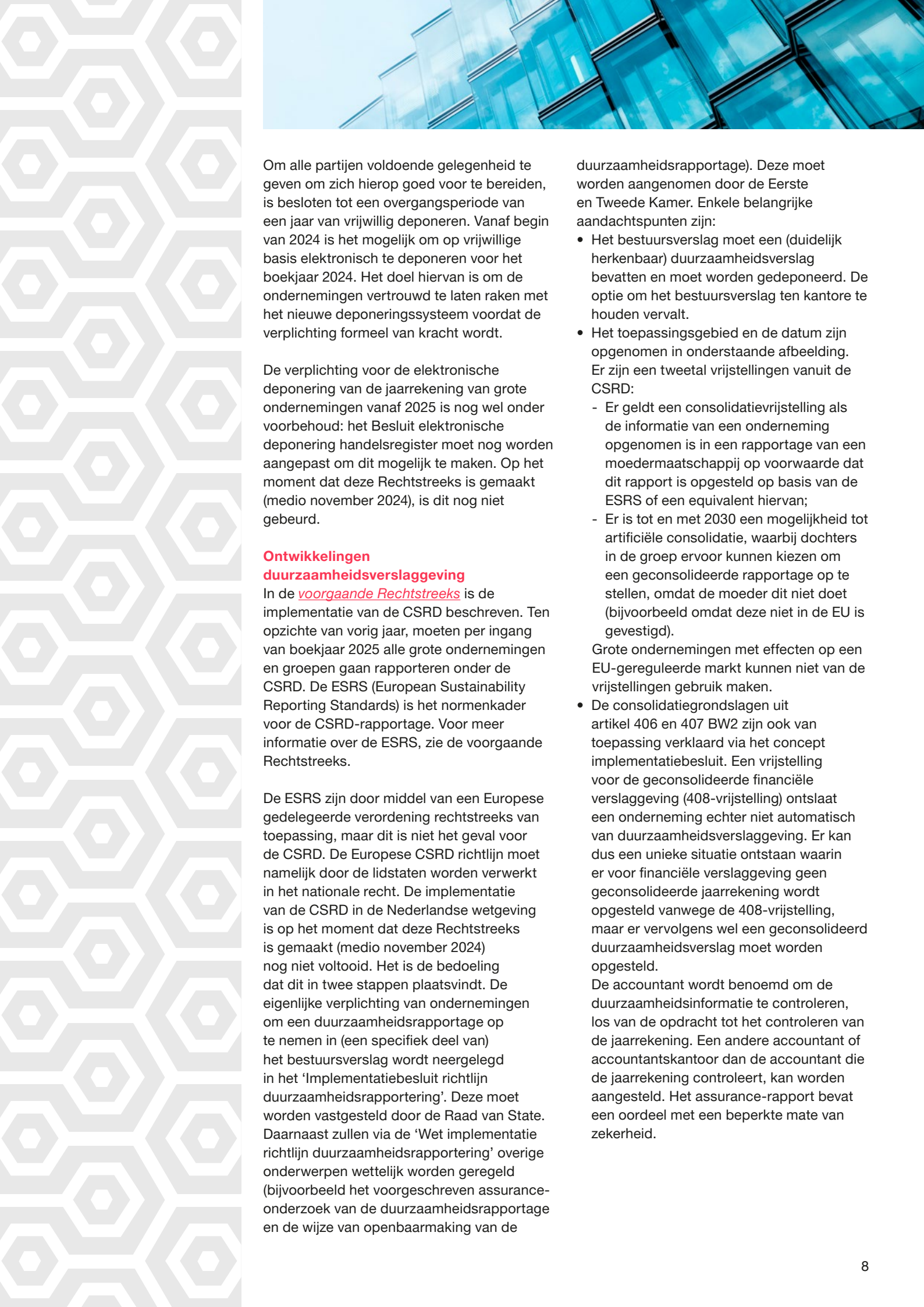
SBR (Standard Business Reporting) is de nationale standaard voor de digitale uitwisseling van bedrijfsmatige rapportages, zoals jaarrekeningen, met overheidsinstellingen. SBR maakt gebruik van XBRL (eXtensible Business Reporting Language), wat geautomatiseerde

verwerking mogelijk maakt. Het doel van SBR is om gegevens eenmalig op een gestandaardiseerde wijze vast te leggen, zodat ze eenvoudig hergebruikt kunnen worden voor verschillende rapportages. Voor het deponeren van de jaarrekening in SBR moeten ondernemingen beschikken over geschikte software en een PKloverheid-certificaat.

Voor bedrijven in de bedrijfsklassen micro, klein en middelgroot geldt al sinds jaren dat zij hun jaarrekening digitaal moeten deponeren via SBR (digitale aanlevering via het portaal van Digipoort). Grote ondernemingen en daaraan gerelateerde middelgrote dochterondernemingen genoten tot op heden nog een vrijstelling. Vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025, zijn echter ook grote ondernemingen naar verwachting verplicht tot het deponeren van hun jaarrekening in SBR. Deponering in SBR vindt plaats bij de Kamer van Koophandel (KvK), behalve voor beursgenoteerde bedrijven die bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) blijven deponeren. Het SBR Afsprakenstelsel is aangepast om ook deponering van een jaarrekening in een uniform elektronisch vastleggingsformaat (het Europese formaat) via SBR mogelijk te maken.

Overige wijzigingen

Als twee valuta's onderling niet kunnen worden ingewisseld binnen een gebruikelijke termijn en middels een markt-of ruilmechanisme, dan wordt de contante wisselkoers per waarderingsdatum geschat, in plaats van deze te baseren op een eerstvolgende mogelijkheid van inwisseling. Deze geschatte wisselkoers moet recht doen aan de economische omstandigheden op de datum van waardering.	RJ 122
In RJ 122 is verduidelijkt dat valutaderivaten niet als monetaire post worden gezien.	RJ 122 / RJ 290
Voor onderhanden projecten (RJ 221) gaan dezelfde toelichtingsvereisten gelden als voor opbrengsten (RJ 271). Middelgrote ondernemingen die op grond van artikel 2:397 lid 3 BW posten in de winst- en verliesrekening samentrekken tot de post 'bruto-bedrijfsresultaat' zijn van enkele van deze toelichtingen vrijgesteld.	RJ 221
Er is een voorbeeld aangepast omdat een earn-outregeling voor een fusie of overname geen voorwaardelijke verplichting is zoals bedoeld in RJ 252. Dit komt omdat een voorwaardelijke earn-out regeling in de koopsom van de overname wordt verwerkt.	RJ 252
Als op balansdatum wordt voldaan aan de leningsvoorwaarden van een langlopende leningovereenkomst, maar de verwachting is dat binnen 12 maanden na balansdatum niet meer wordt voldaan aan deze voorwaarden, dan wordt de schuld gerubriceerd als langlopend. Als alternatief is rubricering als kortlopend ook toegestaan, maar dit moet dan worden toegelicht. Rubricering als langlopende schuld doet recht aan het feit dat op balansdatum wordt voldaan aan de leningsvoorwaarden. Rubricering als kortlopende schuld kan het inzicht in de liquiditeit van de onderneming vergroten.	RJ 254
De bepalingen inzake levensloopregelingen zijn verwijderd, omdat deze zijn afgeschaft per 01-01-2022 en alle overgangsregelingen inmiddels zijn vervallen.	RJ 271
Verduidelijkt is dat de toelichting van de reële waarde van financiële activa en financiële verplichtingen achterwege kan blijven, indien deze reële waarde per categorie van financiële activa en financiële verplichtingen reeds uit de balans blijkt.	RJ 290
De RJ heeft verduidelijkt dat RJ 292 geldt voor alle leaseovereenkomsten, ongeacht hun juridische vorm. Ook voor koopovereenkomsten geldt dat beoordeeld moet worden of een overeenkomst een lease bevat ('substance over form').	RJ 292



Om alle partijen voldoende gelegenheid te geven om zich hierop goed voor te bereiden, is besloten tot een overgangperiode van een jaar van vrijwillig deponeren. Vanaf begin van 2024 is het mogelijk om op vrijwillige basis elektronisch te deponeren voor het boekjaar 2024. Het doel hiervan is om de ondernemingen vertrouwd te laten raken met het nieuwe deponeringssysteem voordat de verplichting formeel van kracht wordt.

De verplichting voor de elektronische deponering van de jaarrekening van grote ondernemingen vanaf 2025 is nog wel onder voorbehoud: het Besluit elektronische deponering handelsregister moet nog worden aangepast om dit mogelijk te maken. Op het moment dat deze Rechtstreeks is gemaakt (medio november 2024), is dit nog niet gebeurd.

Ontwikkelingen duurzaamheidsverslaggeving

In de voorgaande Rechtstreeks is de implementatie van de CSRD beschreven. Ten opzichte van vorig jaar, moeten per ingang van boekjaar 2025 alle grote ondernemingen en groepen gaan rapporteren onder de CSRD. De ESRS (European Sustainability Reporting Standards) is het normenkader voor de CSRD-rapportage. Voor meer informatie over de ESRS, zie de voorgaande Rechtstreeks.

De ESRS zijn door middel van een Europese gedelegeerde verordening rechtstreeks van toepassing, maar dit is niet het geval voor de CSRD. De Europese CSRD richtlijn moet namelijk door de lidstaten worden verwerkt in het nationale recht. De implementatie van de CSRD in de Nederlandse wetgeving is op het moment dat deze Rechtstreeks is gemaakt (medio november 2024) nog niet voltooid. Het is de bedoeling dat dit in twee stappen plaatsvindt. De eigenlijke verplichting van ondernemingen om een duurzaamheidsrapportage op te nemen in (een specifiek deel van) het bestuursverslag wordt neergelegd in het 'Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering'. Deze moet worden vastgesteld door de Raad van State. Daarnaast zullen via de 'Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering' overige onderwerpen wettelijk worden geregeld (bijvoorbeeld het voorgeschreven assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportage en de wijze van openbaarmaking van de

duurzaamheidsrapportage). Deze moet worden aangenomen door de Eerste en Tweede Kamer. Enkele belangrijke aandachtspunten zijn:

- Het bestuursverslag moet een (duidelijk herkenbaar) duurzaamheidsverslag bevatten en moet worden gedeponeerd. De optie om het bestuursverslag ten kantore te houden vervalt.
- Het toepassingsgebied en de datum zijn opgenomen in onderstaande afbeelding. Er zijn een tweetal vrijstellingen vanuit de CSRD:
 - Er geldt een consolidatievrijstelling als de informatie van een onderneming opgenomen is in een rapportage van een moedermaatschappij op voorwaarde dat dit rapport is opgesteld op basis van de ESRS of een equivalent hiervan;
 - Er is tot en met 2030 een mogelijkheid tot artificiële consolidatie, waarbij dochters in de groep ervoor kunnen kiezen om een geconsolideerde rapportage op te stellen, omdat de moeder dit niet doet (bijvoorbeeld omdat deze niet in de EU is gevestigd).

Grote ondernemingen met effecten op een EU-gereguleerde markt kunnen niet van de vrijstellingen gebruik maken.

- De consolidatiegrondslagen uit artikel 406 en 407 BW2 zijn ook van toepassing verklaard via het concept implementatiebesluit. Een vrijstelling voor de geconsolideerde financiële verslaggeving (408-vrijstelling) ontslaat een onderneming echter niet automatisch van duurzaamheidsverslaggeving. Er kan dus een unieke situatie ontstaan waarin er voor financiële verslaggeving geen geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld vanwege de 408-vrijstelling, maar er vervolgens wel een geconsolideerd duurzaamheidsverslag moet worden opgesteld.

De accountant wordt benoemd om de duurzaamheidsinformatie te controleren, los van de opdracht tot het controleren van de jaarrekening. Een andere accountant of accountantskantoor dan de accountant die de jaarrekening controleert, kan worden aangesteld. Het assurance-rapport bevat een oordeel met een beperkte mate van zekerheid.

European Sustainability Reporting Standards

CSRD en ESRS in het kort

Update: Transitie CSRD in Nederlandse wet



ESRS (European Sustainability Reporting Standards)	CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)	Eerste rapportage onder CSRD conform ESRS*
<p>ESRS specificeert de vereisten voor CSRD-rapportage</p> <ul style="list-style-type: none"> Sector onafhankelijke standaarden Sector specifieke standaarden Standaarden specifiek voor beursgenoteerde kleine en middelgrote entiteiten (SME's) Specifieke standaarden voor rapportage betreffende niet-EU-bedrijven 	<p>De CSRD biedt het kader</p> <ul style="list-style-type: none"> Omvang/Bepalen van de inhoud Eerste jaars toepassing Toepassingsgebied Assurance <p>En meer...</p>	<ul style="list-style-type: none"> FY 2024 Grote OOB's met meer dan 500 werknemers FY 2025 Grote ondernemingen en groepen (hierboven niet inbegrepen) FY 2026 Beursgenoteerde middelgrote en kleine ondernemingen (--> Opt-out mogelijkheid voor boekjaar startend vóór 1-1-2028) FY 2028 Non-EU ondernemingen
<p> Rechtstreeks toepasselijk (gedelegeerde verordening)</p>	<p> Omzetting in nationaal recht! <input type="checkbox"/> Nationaal recht prevaleert!</p>	<p>*Het bepalen van de eerste toepassing is complex en vereist een diepgaandere analyse dan op deze slide is geïllustreerd</p>

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.

Bovendien moeten alle ondernemingen die aan de CSRD moeten voldoen ook verplicht de EU Taxonomie rapporteren, zie de afbeelding hieronder. Het doel van de taxonomie is om financiële instellingen, zoals banken en verzekeraars, in staat te stellen om hun eigen taxonomie te rapporteren

(bijvoorbeeld 'green asset ratio'). De achterliggende gedachte is dat de EU in feite alle kapitaalstromen wil verduurzamen. Deze EU Taxonomie moet in het duurzaamheidsverslag van de onderneming worden opgenomen.

EU Taxonomie



Wat is de EU taxonomie?

- Classificatiesysteem** voor economische activiteiten die als **ecologisch duurzaam** worden beschouwd wanneer ze worden gemeten aan de zes milieudoelstellingen
- De taxonomie biedt **algemene definities en criteria** voor duurzame economische activiteiten. Het is **geen verplichte lijst** om in te investeren, noch een uitsluitingslijst om niet in te investeren.
- Bedrijven moeten KPI's (**percentage van de omzet, OPEX en CAPEX**) rapporteren die verband houden met duurzame economische activiteiten. Gaat om eligible en aligned activiteiten.

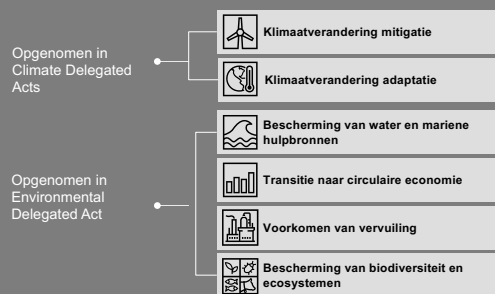
Toepassingsgebied Taxonomie?

Alle ondernemingen die aan CSRD moeten voldoen moeten ook verplicht EU taxonomie rapporteren. Voor grote OOB's was het reeds vanaf 1 januari 2022 van toepassing.

Waar rapporteren

In het duurzaamheidsverslag

Wat vereist de verordening?
De huidige EU-taxonomie omvat 6 milieudoelstellingen en richt zich dus op het milieuperspectief ('groene taxonomie').



Meer informatie?

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

