



Februari 2020



Rechtstreeks

Wat is er gebeurd?

In de editie 2019 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) zijn een aantal nieuwe Richtlijnen gepubliceerd die van toepassing zijn op verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020. Overigens mogen definitieve nieuwe Richtlijnen altijd vervroegd worden toegepast (dus eerder dan de ingangsdatum).

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: editie 2019

Welke wijzigingen zijn er voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2019 nog bij gekomen?

Na publicatie van de [Rechtstreeks](#) van vorig jaar is er één aanvullende wijziging voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2019 die nog niet was opgenomen in de RJ-bundel editie 2018 (en ook niet in RJ-bundel editie 2019). Dit betreft RJ-Uiting 2019-14: Richtlijn 212 '[Materiële vaste activa](#)' ([additionele overgangsbepaling 'kosten van groot onderhoud'](#)).

Additionele overgangsbepaling verwerking kosten van groot onderhoud

Zoals vermeld in de [Rechtstreeks](#) over de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving editie 2018 is het voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2019 niet langer toegestaan om kosten van groot onderhoud aan materiële vaste activa direct in de winst-en-verliesrekening te verwerken.

De overgang naar één van de twee andere verwerkingwijzen (activeren als afzonderlijke onderhoudscomponenten of vormen van een voorziening groot onderhoud) moet worden behandeld als een stelselwijziging. In de RJ-bundel 2019 is in alinea 212.805 een overgangsbepaling opgenomen die het mogelijk maakt om de stelselwijziging van 'kosten van groot onderhoud direct in de winst-en-verliesrekening' naar 'kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief', in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, prospectief te verwerken (dus zonder aanpassing van het verleden alsof dit stelsel altijd al was toegepast). De RJ heeft besloten om naast deze overgangsbepaling een additionele overgangsbepaling op te nemen in alinea

212.807. Hierdoor is het mogelijk een overgang van 'kosten van groot onderhoud via een voorziening' naar 'kosten van groot onderhoud activeren in de boekwaarde van het actief' op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar of vanaf het huidige boekjaar te verwerken (in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen). Dit betekent dat de onderhoudsvoorziening vrijvalt ten gunste van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt.

In bijlage G van [RJ-Uiting 2019-14](#) zijn diverse voorbeelden opgenomen van de toepassing van deze overgangsbepaling.

Wat zijn de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020?

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

Wijziging waardering voorzieningen indien effect van tijdswaarde materieel is

In alinea 252.306 bestond de optie om voorzieningen te waarderen tegen nominale waarde óf contante waarde van de uitgaven die naar verwachting noodzakelijk zijn om de verplichtingen en verliezen af te wikkelen. In de RJ-bundel 2019 is deze alinea aangepast waardoor het effect van tijdswaarde mee moet worden genomen in de waardering. Indien het effect van tijdswaarde materieel is, moet een voorziening gewaardeerd



worden tegen de contante waarde van de uitgaven die naar verwachting noodzakelijk zijn om de verplichting af te wikkelen. Afhankelijk van onder meer de omvang van de voorziening, de looptijd en de disconteringsvoet wordt bepaald of het effect van de tijdswaarde materieel is, waardoor het in bepaalde omstandigheden mogelijk is dat een voorziening met een looptijd van langer dan een jaar niet tegen contante waarde gewaardeerd hoeft te worden. Indien de periode waarover de uitgaven contant worden gemaakt maximaal een jaar is, behoeft de verplichting in ieder geval niet tegen de contante waarde te worden opgenomen. Overigens geldt dit niet voor belastinglatenties, deze kunnen nog steeds op nominale of contante waarde worden gewaardeerd.

In samenhang hiermee is ook alinea 252.317 aangepast. Deze aanpassing houdt in dat indien een voorziening tegen contante waarde is gewaardeerd, het niet langer mogelijk is de mutatie in de voorziening als gevolg van rentetoevoeging in de winst-en-verliesrekening als dotatie aan de voorziening te presenteren. Een dergelijke rentetoevoeging moet als interestlast in de winst-en-verliesrekening te worden gepresenteerd.

Aangepaste presentatie- en toelichtingsvereisten Belastingen naar de winst

In de nieuwe RJ-bundel heeft de RJ de presentatie van latente belastingvorderingen nader gespecificeerd. In alinea 272.602 is verduidelijkt dat latente belastingvorderingen op een afzonderlijke regel onder de financiële vaste activa moeten worden opgenomen als deze duurzaam aan de rechtspersoon zijn verbonden. Indien een deel van de latente belastingvorderingen die onder de financiële activa is opgenomen naar verwachting binnen 12 maanden na balansdatum verrekenbaar zal zijn, dan moet dit bedrag afzonderlijk worden toegelicht dan wel te worden gepresenteerd onder de vlottende activa (vorderingen).

Daarnaast zijn diverse bepalingen gewijzigd rondom de in de toelichting op te nemen gegevens over belastingen naar de winst. Een wijziging is dat het opnemen van een toelichting op de relatie tussen de

belastinglast- of bate en het resultaat voor belastingen verplicht is voor middelgrote en grote rechtspersonen. Ook zijn enkele toelichtingsvrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen vervallen, waardoor middelgrote rechtspersonen het effectieve belastingtarief en het toepasselijke belastingtarief dienen te vermelden. Bovendien moeten belangrijke afwijkingen van zowel het effectieve belastingtarief als het toepasselijke belastingtarief ten opzichte van de voorafgaande verslagperiode worden toegelicht. Deze toelichtingsvereisten zijn voor middelgrote en grote rechtspersonen na deze wijzigingen dus gelijk.

Nieuwe bepaling omtrent onzekere belastingposities

Op basis van een ontwerp-Richtlijn in editie 2018 is de nieuwe alinea 272.402a aan hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst toegevoegd. Deze alinea heeft betrekking op de waardering van onzekere belastingposities. Onzekere belastingposities ontstaan wanneer het niet waarschijnlijk is dat de fiscale autoriteiten zullen instemmen met (een gedeelte van) de fiscale aangifte op grond van de vigerende fiscale wetgeving. Waardering van dergelijke onzekere belastingposities in de jaarrekening moet de rechtspersoon baseren op de beste schatting van het afwijkende belastingbedrag ten opzichte van de (voorgenomen) fiscale aangifte. Dit ongeacht of sprake is van een onzekere belastingvordering of –verplichting. Bij de schatting moet de rechtspersoon ervan uitgaan dat de fiscale autoriteiten het in de aangifte ingenomen standpunt zullen toetsen. De aard van deze schatting, inclusief de bijbehorende veronderstellingen, moet de rechtspersoon toelichten op grond van alinea 110.129, als dit voor het vereiste inzicht noodzakelijk is.

Wijziging criteria salderen belastinglatenties

De RJ heeft de voorwaarden voor saldering van latente belastingvorderingen en -verplichtingen, zoals opgenomen in alinea 272.607, vereenvoudigd. De belangrijkste wijziging is dat voor het salderen van actieve en passieve latenties simultane afwikkeling geen vereiste meer is. Eén van de vereisten van alinea 115.305 is door deze nieuwe bepaling dus niet meer van toepassing bij belastinglatenties. Er zijn nu twee specifieke criteria van toepassing. Ten eerste vermeldt



alinea 272.106 dat saldering van de latente belastingvordering en –verplichting moet plaatsvinden als de rechtspersoon een in rechte afdwingbaar recht heeft om deze belastingen te verrekenen op het moment dat de latente belastingen acuut zouden zijn geworden en voor zover deze betrekking hebben op hetzelfde boekjaar.

Het tweede criterium voor saldering is dat de latente belastingen betrekking hebben op belasting naar de winst geheven door dezelfde belastingautoriteit en op dezelfde belastbare rechtspersoon of dezelfde fiscale eenheid.

Prijsgrondslagen voor vreemde valuta gewijzigd

Omrekening functionele valuta

In alinea 122.304 is voor middelgrote rechtspersonen de mogelijkheid vervallen om bij de omrekening van de functionele valuta in een andere presentatievaluta de baten en lasten om te kunnen rekenen tegen de slotkoers op de balansdatum. Voor middelgrote rechtspersonen gelden hierdoor nu dezelfde vereisten als voor de grote rechtspersonen (122.302):

- De activa en passiva dienen voor iedere gepresenteerde balans te worden omgerekend tegen de slotkoers op die balansdatum;
- De baten en lasten dienen voor iedere winst-en-verliesrekening te worden omgerekend tegen de wisselkoersen op de transactiedata.

Een stelselwijziging als gevolg van deze aangepaste bepaling mag prospectief verwerkt worden voor verslagjaren beginnend op of na 1 januari 2020, zie hiervoor de overgangsbepaling van alinea 122.601.

Omrekening bij acquisitie van een bedrijfsuitoefening in het buitenland

Tevens is de optie om de omrekening van goodwill, ontstaan bij de acquisitie van een bedrijfsuitoefening in het buitenland, en de activa en passiva van deze bedrijfsuitoefening in het buitenland tegen de slotkoers of tegen wisselkoers op het moment van de transactie te verwerken, beperkt tot goodwill (alinea 122.310). Dat betekent dat de gehele boekwaarde van een actief of passief van een bedrijfsuitoefening in het buitenland zoals bepaald door de deelnemende rechtspersoon, wordt omgerekend tegen de

slotkoers op balansdatum overeenkomstig alinea 122.302. Een stelselwijziging als gevolg van deze aangepaste bepaling mag prospectief verwerkt worden, waarvoor een overgangsbepaling is opgenomen in alinea 122.602.

Prijsgrondslagen bij vervreemding buitenlandse activiteiten

Ook zijn een aantal bepalingen over prijsgrondslagen voor vreemde valuta inzake vervreemding van bedrijfsuitoefening in het buitenland herzien. Zo is de optie om het gerealiseerde deel van de wettelijke reserve omrekeningsverschillen bij (gedeeltelijke) vervreemding van buitenlandse activiteiten rechtstreeks in het eigen vermogen te verwerken, vervallen. Deze omrekeningsverschillen moeten op het moment van vervreemding worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening als onderdeel van het resultaat op de vervreemding van de bedrijfsuitoefening in het buitenland (alinea 122.311).

Nieuwe Richtsnoeren en 'best practice' bepalingen bestuursverslag met betrekking tot diversiteitsbeleid

Beursgenoteerde grote vennootschappen zijn verplicht om in de verklaring inzake corporate governance' informatie te verstrekken over het diversiteitsbeleid met betrekking tot de samenstelling van het bestuur en de raad van commissarissen. Dit wettelijke vereiste was reeds opgenomen in alinea 400.204. Nu heeft de Europese Commissie zogeheten Richtsnoeren (opgenomen in bijlage RJ 910.20) gepubliceerd inzake niet-financiële informatie, waarbij onder meer niet-bindende adviezen worden gegeven over het opstellen van de beschrijving van het diversiteitsbeleid. Tevens gaan de best practice bepalingen 2.1.5 en 2.1.6 van de Nederlandse Corporate Governance Code in op de verantwoording over het diversiteitsbeleid. Om in de Richtlijnen meer richting te geven aan de verklaring inzake corporate governance zijn deze EU-Richtsnoeren en de bepalingen over (de beschrijving van) diversiteit uit de Code opgenomen in hoofdstuk 400 Bestuursverslag (in respectievelijk alinea 400.204a en alinea 400.204b).



Hoofdstuk 292 Leasing meer in lijn gebracht met IFRS 16 'Leases'

Begin 2019 heeft de RJ een aantal voorstellen gepubliceerd voor aanpassing van de bestaande bepalingen in hoofdstuk 292 Leasing over een tweetal onderwerpen: of een overeenkomst een lease bevat en het verschaffen van informatie over lease-overeenkomsten. Deze voorstellen zijn later in het jaar definitief geworden. Voor middelgrote rechtspersonen geldt nu geen vrijstelling meer voor de beoordeling of een overeenkomst een lease bevat. Dat betekent dat voor nieuw aangegane overeenkomsten een dergelijke beoordeling moet plaatsvinden. Voor middelgrote rechtspersonen gelden nu ook meer toelichtingsvereisten dan voorheen.

Integrale toepassing IFRS en US GAAP standaarden

In hoofdstuk 100 'Inleiding' is de nieuwe alinea 100.104a opgenomen.

In deze alinea wordt verduidelijkt dat daar waar de Richtlijnen 'integrale toepassing' van IFRS of US-GAAP standaarden toestaat, wat onder integraal toepassen wordt verstaan. Bijvoorbeeld als IFRS 15 wordt toegepast in een Dutch GAAP jaarrekening. Dit houdt in dat in beginsel alle bepalingen van de desbetreffende standaarden (of de relevante delen daarvan) worden gevolgd, maar dat verwijzingen in de desbetreffende standaarden naar bepalingen uit andere standaarden binnen dat stelsel die niet door de rechtspersoon worden toegepast niet van toepassing zijn, tenzij dit expliciet is opgenomen in de RJ-bundel.

Verduidelijking overzicht van het totaalresultaat

Het hoofdstuk 265 'Overzicht van het totaalresultaat' is van toepassing op grote rechtspersonen die een geconsolideerde jaarrekening opstellen. Het doel van het overzicht van het totaalresultaat is het verschaffen van beter inzicht in de geleverde prestatie in het verslagjaar door alle baten en lasten in één geconsolideerd financieel overzicht te presenteren, onafhankelijk of deze in de winst-en-verlies rekening of rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt. Het overzicht van het totaalresultaat maakt onderdeel uit van de geconsolideerde jaarrekening en wordt niet per post van het

eigen vermogen gepresenteerd.

In de RJ-bundel 2019 zijn in hoofdstuk 265 geen inhoudelijke aanpassingen doorgevoerd, maar omdat in de praktijk blijkt dat dit hoofdstuk niet in alle gevallen juist wordt toegepast is een aantal alinea's verduidelijkt. Zo is in alinea 265.202 verduidelijkt welke verschillende vormen van presentatie mogelijk zijn (265.202):

- a. Als geconsolideerd overzicht aanvullend op de geconsolideerde balans, winst-en-verliesrekening en kasstroomoverzicht;
- b. Gecombineerd met het mutatieoverzicht van het eigen vermogen in de geconsolideerde jaarrekening;
- c. Als verlengstuk van de geconsolideerde winst-en-verliesrekening.

In de bijlage van hoofdstuk 265 worden voorbeelden gegeven van deze verschillende vormen van presentatie.

Verduidelijking verwerking interim-dividend

In de nieuwe RJ-bundel is in alinea 160.210 van hoofdstuk 160 'Gebeurtenissen na balansdatum' de verwerking van uitgekeerd interim-dividend verduidelijkt. In deze alinea staat onder andere vermeld dat er sprake is van interim-dividend als er op basis van een statutair geldig besluit gedurende het verslagjaar een uitkering is gedaan ten laste van het resultaat van het boekjaar, in het kader van en vooruitlopend op de winstbestemming. Ook wordt nader toegelicht dat het uitgekeerde interim-dividend in de balans voor winstbestemming in mindering moet worden gebracht op het resultaat na belastingen van het boekjaar (160.210), en niet meer op het agio of de overige reserves. Het resterende saldo betreft dan onverdeelde winst.

Buitengebruikstelling materiële vaste activa

Er geldt een nieuwe bepaling inzake de waardering van buitengebruik gestelde materiële vaste activa. Dit betreft activa die niet langer worden ingezet in de bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon en ook zelfstandig geen opbrengsten genereren via de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief, anders dan via de vervreemding van het actief. In hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' is



alinea 212.501 toegevoegd waarin staat vermeld dat bij de waardering van buiten gebruik gestelde materiële vaste activa bijzondere waardevermindings-verliezen in aanmerkingen moeten worden genomen.

Wijzigingen voor kleine rechtspersonen

Hieronder is een overzicht opgenomen van wijzigingen voor kleine rechtspersonen.

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

Vanaf wanneer gelden deze wijzigingen?

De edities 2019 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn van toepassing op verslaggevingsjaren die beginnen vanaf 1 januari 2020. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

In november 2019 wordt een RJ-Uiting verwacht over opbrengstverantwoording met belangrijke wijzigingsvoorstellen. Hierover zullen we afzonderlijk berichten.

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 zelf hetzij enige andere persoon op basis van de in deze publicatie vervatte informatie of voor enig besluit waaraan die informatie ten grondslag ligt.

© 2019 PricewaterhouseCoopers.

Wijziging	RJK-bundel
Prijsgrondslagen voor vreemde valuta	A2.4
Buitengebruikstelling materiële vaste activa	B2.126
Wijziging waardering voorzieningen indien effect van tijdswaarde materieel is	B10.106
Aangepaste presentatie- en toelichtingsvereisten Belastingen naar de winst	B15.119



pwc

© 2020 PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289). Alle rechten voorbehouden.

De inhoud van deze publicatie is bestemd voor algemene informatiedoeleinden en dient niet ter vervanging van professioneel advies. PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op www.pwc.com/structure voor meer informatie.