

Wijzigingen Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor boekjaar 2013

Onlangs is de jaareditie 2012 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen (RJ-bundel) en voor kleine rechtspersonen (RJk-bundel) gepubliceerd. In dit artikel worden de wijzigingen op hoofdlijnen besproken. Daarbij wordt niet ingegaan op de wijzigingen voor bijzondere bedrijfstakken (zoals banken, pensioenfondsen, onderwijsinstellingen, zorginstellingen en dergelijke).

In de jaaredities 2012 van de RJ-bundel en de RJk-bundel zijn diverse richtlijnen definitief geworden en zijn nieuwe ontwerprichtlijnen opgenomen. De definitief geworden richtlijnen zijn van kracht voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2013. Eerdere toepassing wordt aanbevolen. Ontwerprichtlijnen zijn formeel nog niet van toepassing. De Raad voor de Jaarverslaggeving verwacht wel dat ontwerprichtlijnen, vooruitlopend op de definitieve richtlijnen, al in zekere mate steun en richting kunnen geven aan de praktijk van de verslaggeving (RJ 100.206).

RJ-bundel – Definitieve richtlijnen

Flexibilisering BV-recht

In de jaareditie 2012 zijn de wijzigingen in de RJ-bundel verwerkt die het gevolg zijn van de 'Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht' en de bijbehorende invoeringswet. Deze wijzigingen treden per 1 oktober a.s. in werking. Voor een beschrijving daarvan wordt verwezen naar de artikelen elders in deze Update.

Geconsolideerde jaarrekening op basis van IFRS, enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9 Boek 2 BW (toepassing van 'combinatie 3')

Bij 'combinatie 3' wordt de geconsolideerde jaarrekening opgesteld op basis van IFRS en de enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9 Boek 2 BW, waarbij de waarderingsgrondslagen worden toegepast die de rechtspersoon toepast in de geconsolideerde jaarrekening. Uitgangspunt hierbij is om het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening gelijk te houden aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening. Verduidelijkt is dat het is toegestaan dat deelnemingen die in de geconsolideerde jaarrekening worden geconsolideerd, in de enkelvoudige jaarrekening worden gepresenteerd tegen de nettovermogenswaarde of volgens de equity methode (RJ 100.107). De waarde waarvoor deze deelnemingen worden opgenomen in de enkelvoudige jaarrekening wordt daarbij bepaald op basis van de grondslagen zoals die zijn toegepast in de geconsolideerde jaarrekening. De presentatiewijze heeft daarop geen invloed. Zo wordt conform de geconsolideerde grondslagen bij presentatie volgens de equity methode een bijzondere waardevermindering van goodwill niet teruggenomen¹. Het verschil tussen beide mogelijkheden betreft uitsluitend de presentatie van de goodwill. Bij presentatie tegen nettovermogenswaarde wordt de goodwill afzonderlijk gepresenteerd onder de immateriële vaste activa. Bij toepassing van de equity methode is de goodwill onderdeel van de post deelnemingen.

Daarnaast zijn in RJ 214 'Financiële vaste activa' bepalingen opgenomen over de verwerking in de enkelvoudige jaarrekening - bij toepassing van 'combinatie 3' - van een stapsgewijze overname (RJ 214.312), van het verlies van beleidsbepalende invloed met behoud van een resterend belang (RJ 214.312a) en van transacties met minderheidsaandeelhouders met behoud van feitelijk beleidsbepalende invloed (RJ 214.312b). Dergelijke transacties worden in de enkelvoudige jaarrekening verwerkt, zoals die onder IFRS in de geconsolideerde jaarrekening zijn verwerkt.

¹ Deze vorm van toepassing van de equity methode wijkt daardoor af van de 'equity method' zoals die onder IFRS (IAS 28) wordt toegepast voor de waardering van deelnemingen waarop invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid wordt uitgeoefend (zoals de 'associates'). Bij 'combinatie 3' worden niet-geconsolideerde deelnemingen (bijvoorbeeld 'associates') in de enkelvoudige jaarrekening verwerkt, gewaardeerd en gepresenteerd conform de 'equity method'. Dit is in lijn met de verwerking van die niet-geconsolideerde deelnemingen in de geconsolideerde jaarrekening.

Daardoor ontstaan er geen verschillen tussen het geconsolideerde en het enkelvoudige eigen vermogen en resultaat.

In RJ 240.227c is verder opgenomen wanneer een rechtspersoon in verband met dergelijke transacties een herwaarderingsreserve vormt. Dit is het geval als bij een stapsgewijze overname het eerder verkregen belang wordt geherwaardeerd. Of als bij het verlies van beleidsbepalende invloed met behoud van een resterend belang, dat resterende belang wordt geherwaardeerd. In overeenstemming met artikel 2:390 lid 1 BW hoeft echter geen herwaarderingsreserve te worden gevormd als voor het geherwaardeerde belang frequente marktnoteringen bestaan.

Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa: toerekening van goodwill bij afstoten van activiteiten en bij reorganisaties

Bij een overname wordt de goodwill toegerekend aan (groepen van) kasstroomgenererende eenheden. In RJ 121.515 is opgenomen dat bij afstoten van alleen een activiteit binnen die eenheid, goodwill toegerekend moet worden aan de afgestoten activiteit. Dit is van belang voor de bepaling van de winst of het verlies bij afstoting.

Daarnaast is in RJ 121.516 bepaald dat als een rechtspersoon door een reorganisatie de samenstelling van haar kasstroomgenererende eenheden wijzigt, de goodwill opnieuw moet worden toegerekend aan de desbetreffende (gewijzigde) eenheden.

Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa: toerekening van algemene bedrijfsactiva

In RJ 121.519 is toegevoegd dat voor zover algemene bedrijfsactiva niet op redelijke en consistente basis kunnen worden toegerekend aan de kasstroomgenererende eenheid, de toets op een bijzondere waardevermindering voor die eenheid zonder deze algemene bedrijfsactiva wordt uitgevoerd. Tevens moet dan een toets worden uitgevoerd op de kleinste groep van kasstroomgenererende eenheden waaraan deze algemene bedrijfsactiva wel op een redelijke en consistente basis kunnen worden toegerekend.

Buitenlandse pensioenregelingen die niet vergelijkbaar zijn met het Nederlandse pensioenstelsel

Buitenlandse pensioenregelingen die vergelijkbaar zijn met de wijze waarop het Nederlandse pensioenstelsel is ingericht en functioneert, worden verwerkt en toegelicht conform Nederlandse regelingen. Voor buitenlandse pensioenregelingen die niet vergelijkbaar zijn was alleen bepaald dat waardering plaatsvindt tegen de beste schatting op basis van een in Nederland algemeen aanvaardbare actuariële waarderingsmethodiek. Hierbij was niet duidelijk hoe actuariële resultaten op dergelijke regelingen moeten of kunnen worden verwerkt. In de praktijk bestonden daar verschillende interpretaties over. Thans is in RJ 271.321 verduidelijkt dat het mogelijk is om op

dergelijke niet vergelijkbare buitenlandse regelingen de standaarden van US GAAP, IFRS of IFRS-EU inzake pensioenen toe te passen. Bij toepassing van die optie vinden zowel de verwerking, waardering, presentatie als de toelichting consistent plaats conform een van deze standaarden. Afhankelijk van het gekozen stelsel worden dan actuariële resultaten niet verwerkt via de winst-en-verliesrekening, maar via het totaalresultaat (ofwel 'other comprehensive income'). Tevens kan dan de corridorbenadering worden toegepast, zolang dat nog is toegestaan onder die standaarden.

Als die optie niet wordt toegepast, dan moeten actuariële resultaten (direct) worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

Toelichting financiële instrumenten die gewaardeerd zijn tegen reële waarde

Voor financiële instrumenten die gewaardeerd zijn tegen reële waarde, zet een rechtspersoon in de toelichting uiteen hoe die reële waarde is bepaald. Die bepaling bestond al (RJ 290.916), maar was niet opgenomen in een stellige uitspraak. Dit wekte de indruk dat deze toelichting niet verplicht was. Daarom is deze bepaling nu omgezet in een stellige uitspraak. Toegelicht moet worden of de reële waarde is gebaseerd op genoteerde marktprijzen, onafhankelijke taxaties, contante waarde (DCF) berekeningen of dat een andere geschikte methode is gehanteerd. Bovendien moet worden toegelicht welke belangrijke veronderstellingen zijn gebruikt bij de bepaling van de reële waarde.

RJ-bundel – Ontwerprichtlijnen

Bruto- versus netto-omzetpresentatie (inclusief belastingen)

Alleen bedragen die voor eigen rekening worden ontvangen behoren tot de netto-omzet. Bedragen die voor derden worden ontvangen behoren daar niet toe. Zo zal bij commissiehandel niet de transactiewaarde van de gesloten contracten als omzet moeten worden verantwoord, maar de commissiebate. Ook indien op provisiebasis diensten worden verleend door een agent, wordt alleen de ontvangen provisie als omzet verantwoord. Tot zover niets nieuws.

Nieuw is wel dat in enkele ontwerpelinea's concrete indicatoren zijn opgenomen aan de hand waarvan beoordeeld kan worden of bedragen voor eigen rekening worden ontvangen of voor rekening van derden. Die indicatoren zijn ontleend aan IFRS en hebben betrekking op de economische voordelen en risico's die de rechtspersoon heeft, bijvoorbeeld voorraadrisico en kredietrisico. Verder is een belangrijke indicator wie de primaire verantwoordelijkheid heeft voor de levering van de goederen of de uitvoering van de dienst.

In die ontwerpelinea's is tevens verduidelijkt dat dit ook geldt voor belastingen. Feitelijk is dit ook al wettelijk geregeld. In artikel 2:377 lid 6 BW is namelijk bepaald dat over de omzet geheven belastingen - bijvoorbeeld

omzetbelasting - niet tot de netto-omzet behoren. Voor andere belastingen kan dat echter heel anders liggen. Zo is Nederlandse accijns een belasting die verschuldigd is over geproduceerde of geïmporteerde hoeveelheden product, waarover de fabrikant of importeur belangrijke risico's loopt. De accijns die is begrepen in de door de fabrikant of importeur aan afnemers in rekening gebrachte prijs zal derhalve tot de netto-omzet van die fabrikant of importeur behoren. Voor buitenlandse accijnzen kan dit weer anders liggen, afhankelijk van de desbetreffende accijnsregeling.

Vermelding accountantshonoraria

Grote rechtspersonen moeten op grond van artikel 2:382a lid 2 BW de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte accountantshonoraria vermelden. Met een ontwerprichtlijn beoogt de Raad voor de Jaarverslaggeving onduidelijkheden bij de toepassing van dat artikel weg te nemen. Uitgangspunt daarbij is dat de opgave dient ter beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant die de jaarrekening heeft gecontroleerd.

De accountantshonoraria moeten op grond van de wet op geconsolideerde basis worden vermeld. Naast de honoraria voor werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de externe accountant en de accountantsorganisatie waartoe deze behoort, verdient het volgens de Raad voor de Jaarverslaggeving sterke aanbeveling om ook de honoraria te vermelden van het (internationale) netwerk waartoe de externe accountant behoort. Bovendien wordt - indien van toepassing - aanbevolen om te melden dat een materieel deel van de in de consolidatie betrokken dochtermaatschappijen wordt gecontroleerd door een andere externe accountant, en om daarbij ook diens honoraria te vermelden. Tot slot wordt aanbevolen om de opgave op te nemen in de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening.

In de ontwerprichtlijn is tevens rekening gehouden met de wetswijzigingen die per 1 oktober 2012 zijn ingevoerd met de 'Invoeringswet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht'. Die houden in dat:

- de accountantshonoraria ook moeten worden vermeld door rechtspersonen die de (geconsolideerde) jaarrekening opstellen volgens IFRS-EU; en
- de vrijstelling voor de vermelding door groepsmaatschappijen alleen geldt indien de accountantshonoraria in de geconsolideerde jaarrekening van een 'Europese' moedermaatschappij zijn vermeld.

RJK-bundel - Definitieve richtlijnen

Flexibilisering BV-recht

Ook voor de RJK-bundel geldt dat in de jaareditie 2012 de wijzigingen zijn verwerkt die per 1 oktober a.s. in werking treden als gevolg van de 'Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht' en de bijbehorende invoeringswet.

Gebeurtenissen na balansdatum

In RJK A4.106 is opgenomen dat gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, alleen in de jaarrekening worden verwerkt indien de continuïteitsveronderstelling vervalt en de jaarrekening wordt opgesteld uitgaande van liquidatie van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon. Voorheen stelde RJK A4.106 dat dergelijke gebeurtenissen werden verwerkt in situaties van discontinuïteit of gerede twijfel over de continuïteit. Gerede twijfel over de continuïteit leidt dus niet tot verwerking in de jaarrekening van gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de situatie per balansdatum. Deze wijziging is in lijn met de wijziging van RJ 160.206 in de jaareditie 2011 van de RJ-bundel.

Waardering van vorderingen

Voorheen was bepaald dat vorderingen worden gewaardeerd tegen nominale waarde. Voor zowel langlopende vorderingen (RJK B3.122) als kortlopende vorderingen (RJK B5.103) is thans bepaald dat vorderingen bij eerste verwerking worden gewaardeerd tegen reële waarde en vervolgens tegen geamortiseerde kostprijs. Indien er geen sprake is van agio, disagio of transactiekosten zal bij een marktconforme transactie de reële waarde gelijk zijn aan de nominale waarde. Dit is weliswaar een wijziging van de grondslag, maar het bedrag waartegen gewaardeerd wordt wijzigt dan niet. Hiermee is de waarderingsgrondslag van vorderingen in lijn gebracht met de waarderingsgrondslag van schulden (RJK B9) en met de verwerking van rente (RJK B.16). Dit houdt in dat agio, disagio en transactiekosten in de waardering van de vorderingen moeten worden begrepen en via de effectieve-rentemethode (of eventueel lineair) worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

RJK-bundel – Ontwerprichtlijnen

Bruto- versus netto-omzetpresentatie, inclusief belastingen

In ontwerpelinea B13.110 is verduidelijkt dat bedragen die voor derden worden ontvangen (waaronder bepaalde, over de omzet geheven belastingen) geen opbrengsten vormen. Dit is in lijn met de ontwerpelinea's in de RJ-bundel. De in de RJ-bundel opgenomen indicatoren zijn niet opgenomen in de RJK-bundel. Die kunnen echter ook bij kleine rechtspersonen onverkort worden toegepast.

Corné Kimenai RA