

RJ-Uiting 2015-7: “Wijzigingen jaareditie 2015”

De jaareditie 2015 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen zal eind 2015 worden gepubliceerd. De jaareditie 2015 is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Normaliter zou deze jaareditie 2015 in september 2015 zijn gepubliceerd. Op dit moment is echter het wetsvoorstel Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (34 176) aangenomen door het parlement, maar nog niet in het Staatsblad gepubliceerd. Dit wetsvoorstel beoogt een aantal in het BW opgenomen voorschriften voor de financiële verslaggeving aan te passen. Het is de verwachting dat de desbetreffende Uitvoeringswet, alsmede de bijbehorende Besluiten vóór het einde van dit jaar in het Staatsblad zullen worden gepubliceerd. Het is de bedoeling dat de daarin opgenomen wijzigingen met ingang van 1 januari 2016 van toepassing zullen zijn. Daar de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving aansluiten op de desbetreffende bepalingen in het BW moet de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) wachten met publicatie van de jaareditie 2015 totdat de desbetreffende bepalingen in het Staatsblad zijn verschenen.

Om rechtspersonen nu al te informeren over de aanpassingen – aanvullend op die van de verwachte wetswijziging – die in de jaareditie 2015 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zullen worden opgenomen, publiceert de RJ thans deze RJ-Uiting 'Wijzigingen jaareditie 2015'.

Wijzigingen in editie 2015

Deze RJ-Uiting bevat de aanpassingen die in de jaareditie 2015 worden doorgevoerd, los van de verwachte wijzigingen van de in het BW opgenomen voorschriften voor de financiële verslaggeving. Het betreft de volgende aanpassingen.

A. Verwerking RJ-Uitingen gepubliceerd na jaareditie 2014

RJ-Uitingen zijn wijzigingen in de Richtlijnen, welke na publicatie van de RJ-bundel jaareditie 2014 zijn gepubliceerd op de RJ-website. Na opname van de RJ-Uitingen in de jaareditie 2015 hebben deze geen zelfstandige betekenis meer. Het betreft de volgende Uitingen:

RJ-Uiting 2014-7: ‘Ontwerp-Richtlijn 630 Commerciële stichtingen en verenigingen’
In RJ-Uiting [2014-7](#) is de tekst van hoofdstuk 630 op een aantal punten verduidelijkt en de structuur aangepast. Zo is onder meer verduidelijkt onder welke voorwaarden stichtingen en verenigingen onder Titel 9 Boek 2 BW vallen. Dit aangepaste hoofdstuk is van toepassing op jaarrekeningen over boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. Voor de inhoud van hoofdstuk 630 wordt verwezen naar RJ-Uiting [2014-7](#).

RJ-Uiting 2014-8: 'Ontwerp-richtlijn 615 Beleggingsentiteiten' (v/h 'Beleggingsinstellingen')
RJ-Uiting 2014-9: 'Richtlijn 615 Beleggingsentiteiten'

In RJ-Uiting [2014-9](#) is de tekst van hoofdstuk 615 aangepast in verband met de door de 'Alternative Investment Fund Managers Directive' (AIFMD) gewijzigde Wet op het financieel toezicht (Wft). Omdat deze wetswijziging voor beleggingsentiteiten reeds medio 2014 van kracht was, werd het aangepaste hoofdstuk 615 met onmiddellijke ingang van toepassing. Voor de inhoud van hoofdstuk 615 wordt verwezen naar RJ-Uiting [2014-9](#).

RJ-Uiting 2015-2: 'Ontwerp-Richtlijn 150 Fouterstel'

RJ-Uiting 2015-6: 'Richtlijn 150 Fouterstel en RJk A3.3 Fouterstel'

In RJ-Uiting [2015-6](#) is hoofdstuk 150 aangepast. Dit hoofdstuk beschrijft de wijze waarop fouten in de jaarrekening moeten worden hersteld. Materiële fouten dienen voortaan retrospectief te worden hersteld. Voorheen gold dit alleen voor fundamentele fouten. Dit aangepaste hoofdstuk is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. Voor de inhoud van hoofdstuk 150 wordt verwezen naar RJ-Uiting [2015-6](#).

RJ-Uiting 2015-3: 'Omgekeerde overnames onder gemeenschappelijke leiding'

In RJ-Uiting [2015-3](#) is verduidelijkt dat de in de jaareditie 2014 aangepaste alinea's over fusies en overnames onder gemeenschappelijk leiding en omgekeerde overnames (in hoofdstuk 214 en hoofdstuk 216) van toepassing zijn op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015. Toepassing in eerdere boekjaren is toegestaan. Het is echter ook toegestaan de verwerking van transacties die vóór 1 januari 2015 hebben plaatsgevonden niet te herzien. Voor de inhoud wordt verwezen naar RJ-Uiting [2015-3](#). De aangepaste tekst is ook opgenomen in de bijgevoegde bijlage.

RJ-Uiting 2015-4: 'Ontwerp-richtlijn consolidatievrijstelling voor participatiemaatschappijen en beleggingsentiteiten'

In RJ-Uiting [2015-4](#) zijn nieuwe alinea's opgenomen in hoofdstuk 217 en in hoofdstuk 615. Verduidelijkt is dat zowel voor beleggingsentiteiten als participatiemaatschappijen onder voorwaarden een consolidatievrijstelling kan gelden, maar dat alsdan aanvullende informatie in de toelichting dient te worden verstrekt. Deze alinea's zijn van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, waarbij eerdere toepassing wordt toegestaan. Voor de inhoud wordt verwezen wordt naar RJ-Uiting [2015-4](#).

B. Ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen

Een wijziging of nieuw onderwerp in een Richtlijn wordt veelal eerst als ontwerp-Richtlijn gepubliceerd. In beginsel worden ontwerp-Richtlijnen in de eerstvolgende bundel omgezet in Richtlijnen. Daarbij wordt eventueel binnengekomen commentaar meegenomen. Het gaat in de jaareditie 2015 om de volgende ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen.

Richtlijn 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa

Alinea 429 van hoofdstuk 252 is ten opzichte van de ontwerp-Richtlijn ongewijzigd definitief geworden. Hierin is aangegeven dat een rechtspersoon een keuze dient te maken voor de verwerkingswijze van overheidsheffingen. Het begrip 'Overheid' is aan hoofdstuk 940 Begrippen toegevoegd.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

Paragraaf 5 Ontslagvergoedingen van hoofdstuk 271 is ten opzichte van de ontwerp-Richtlijn ongewijzigd definitief geworden. Tevens is in dit hoofdstuk de term ‘uitkeringen bij ontslag’ vervangen door ‘ontslagvergoedingen’.

C. Overige aanpassingen

Overige aanpassingen worden kort toegelicht.

Richtlijn 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa

In alinea 305 van hoofdstuk 121 is een redactionele wijziging doorgevoerd naar aanleiding van ontvangen commentaar. Deze wijziging verduidelijkt de toerekening van in aftrek te brengen kosten bij het bepalen van de opbrengstwaarde. Zie voor de aangepaste tekst de bijgevoegde bijlage.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de wijze waarop het resultaat van een gedeeltelijke verkoop van een deelneming bepaald dient te worden. In de nieuwe ontwerp-alinea 214.341 is verduidelijkt dat bij (gedeeltelijke) verkoop het relatieve deel van de goodwill dat ten laste van het eigen vermogen is gebracht, teruggenomen dient te worden. In ontwerp-alinea 214.341a is verduidelijkt dat bij (gedeeltelijke) verkoop de toegerekende goodwill aan het verkochte deel proportioneel afgeboekt dient te worden en ten laste van het resultaat dient te worden gebracht. Zie voor de aangepaste tekst de bijgevoegde bijlage.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

Alinea 204 van hoofdstuk 216 bepaalt dat het bij een stapsgewijze overname is toegestaan de identificeerbare activa en passiva van het reeds gehouden belang tegen de reële waarde op te nemen. Naar aanleiding van ontvangen commentaar is de tekst in het tweede deel van alinea 204 aangepast. Verduidelijkt is dat waardering tegen reële waarde alleen aan de orde is op het moment dat beschikkingsmacht wordt verkregen. Zie voor de aangepaste tekst de bijgevoegde bijlage.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

In bijlage 3 van dit hoofdstuk zijn loonbelasting (of soortgelijke belasting) die ten laste van de rechtspersoon komt en transitievergoedingen toegevoegd aan het overzicht van voorbeelden van vormen van bezoldiging die onder artikel 2:383(c) BW vallen.

Redactionele aanpassingen

Er zijn diverse kleine redactionele aanpassingen doorgevoerd.

D. Te verwachten aanpassingen

In verband met de implementatie van de Richtlijn Solvabiliteit II in de Nederlandse toezichtwetgeving per 1 januari 2016 zal hoofdstuk 605 Verzekeringsmaatschappijen worden aangepast in de jaareditie 2015. Hiertoe wordt verwezen naar RJ-Uiting [2015-5](#): ‘Ontwerp-Richtlijn 605 Verzekeringsmaatschappijen aangepast 2016’.

In verband met enkele wijzigingen in de Pensioenwet, waaronder de mogelijkheid voor een werkgever om een nettopensioenregeling aan zijn werknemers aan te bieden, zal hoofdstuk 610 ‘Pensioenfondsen’ worden aangepast in de jaareditie 2015.

In verband met de verwachte wetswijziging als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (34 176) en de daarmee verband houdende wijzigingen in het Besluit actuele waarde en het Besluit modellen jaarrekening zullen, zodra de tekst van voornoemde wet en besluit(en) zal zijn gepubliceerd in het Staatsblad, aanpassingen worden doorgevoerd in de jaareditie 2015.

Bijlage aangepaste alinea's [zonder de aanpassingen in hoofdstuk 150 (zie RJ-Uiting 2015-9), hoofdstuk 615 (zie RJ-Uiting 2014-9 resp. 2015-4) en hoofdstuk 630 (zie RJ-Uiting 2014-7)]

Richtlijn 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa

Opbrengrstwaarde

121.305

Bij het bepalen van de opbrengstwaarde dienen de in aftrek te brengen kosten gebaseerd te zijn op de geschatte kosten die rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan de verkoop en nodig zijn om de verkoop te realiseren.

Richtlijn 214 Financiële vaste activa

214.341

Indien de rechtspersoon in het verleden positieve goodwill rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen heeft geboekt, dient bij gehele of gedeeltelijke verkoop van de deelneming de toegerekende positieve goodwill (op basis van alinea 515 van hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa) respectievelijk het proportionele deel daarvan te worden teruggenomen voor het bepalen van het verkoopresultaat.

Hiertoe dient bij gehele of gedeeltelijke verkoop van een deelneming binnen een jaar na de verwerving het gehele bedrag respectievelijk het proportionele deel van de ten laste van het eigen vermogen gebrachte positieve goodwill te worden teruggenomen. Bij verkoop binnen twee jaren dient de terugnemning ten minste 80% te bedragen, binnen drie jaren tenminste 60% enzovoort.

214.341a

Indien de rechtspersoon haar aandeel in een deelneming geheel of gedeeltelijk verkoopt, dient de boekwaarde van de toegerekende goodwill voor het verkochte deel proportioneel te worden afgeboekt en ten laste van het resultaat te worden gebracht.

214.7 Overgangsbepaling

701 De bepalingen in alinea 342 en 343 dienen te worden toegepast bij transacties die plaatsvinden in verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015.

Toegestaan wordt de verwerking van transacties die vóór deze datum hebben plaatsgevonden, niet te herzien.

Richtlijn 216 Fusies en overnames

216.204

Wanneer sprake is van een stapsgewijze overname, is de verkrijgingsprijs de som van de verkrijgingsprijzen van de afzonderlijke transacties. De reële waarden van de identificeerbare activa en passiva van de overgenomen partij worden vervolgens bepaald naar de data waarop elke afzonderlijke verkrijging wordt opgenomen in de jaarrekening van de verkrijgende partij.

Alleen op het moment dat beschikkingsmacht wordt verkregen, is het toegestaan de identificeerbare activa en passiva van het reeds gehouden belang tegen de reële waarde op te nemen. Een eventuele aanpassing van de identificeerbare activa en passiva naar de reële waarde samenhangend met het belang dat reeds werd gehouden is een herwaardering en wordt overeenkomstig artikel 2:390 BW verwerkt.

216.702

De bepalingen in alinea 503 dienen te worden toegepast bij transacties die plaatsvinden in verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015.

Toegestaan wordt de verwerking van transacties die vóór deze datum hebben plaatsgevonden, niet te herzien.

Richtlijn 271 Personeelsbeloningen

205 Voor op balansdatum bestaande verplichtingen tot het in de toekomst doorbetalen van beloningen (inclusief ontslagvergoedingen) aan personeelsleden die op balansdatum naar verwachting blijvend geheel of gedeeltelijk niet in staat zijn om werkzaamheden te verrichten door ziekte of arbeidsongeschiktheid, dient een voorziening te worden opgenomen.

Van een verplichting als bedoeld in de vorige zin is sprake indien op balansdatum aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- het personeelslid is geheel of gedeeltelijk niet in staat werkzaamheden te verrichten door ziekte of arbeidsongeschiktheid;
- de ziekte of arbeidsongeschiktheid zal naar verwachting gedurende het resterende dienstverband niet worden opgeheven; en
- de rechtspersoon heeft de verplichting tot het in de toekomst doorbetalen van beloningen aan betreffende personeelsleden en deze beloningen komen direct voor rekening van de rechtspersoon.

Bij de beoordeling of de ziekte of arbeidsongeschiktheid gedurende het resterende dienstverband (niet) wordt opgeheven worden elementen als revalidatiekansen en dergelijke betrokken.

502a¹ Ontslagvergoedingen betreffen uitsluitend vergoedingen die worden toegekend in ruil voor de beëindiging van het dienstverband. Vergoedingen in ruil voor arbeidsprestaties zijn geen ontslagvergoedingen.

Voorbeelden van ontslagvergoedingen zijn onder meer vergoedingen die:

¹ Ontwerp-Richtlijn

- in een vaststellingsovereenkomst ter beëindiging van het dienstverband worden toegekend die tevens niet afhankelijk zijn gesteld van het voortduren van het dienstverband;
- worden toegekend in overeenstemming met de geldende arbeidsvoorwaarden, als gevolg van de beslissing van de rechtspersoon (werkgever) om het dienstverband te beëindigen en tevens niet afhankelijk zijn gesteld van het voortduren van het dienstverband;
- zijn verschuldigd op grond van de Wet werk en zekerheid (transitievergoedingen) bij beëindiging van een dienstverband voor onbepaalde tijd.

Voorbeelden van vergoedingen in ruil voor arbeidsprestaties zijn onder meer vergoedingen:

- die worden toegekend vanwege de beëindiging van het dienstverband op voorwaarde dat de werknemer nog een bepaalde periode in dienst blijft;
- waarop de werknemer op grond van de geldende arbeidsvoorwaarden bij vrijwillig ontslag aanspraak kan maken;
- zijn verschuldigd op grond van de Wet werk en zekerheid (transitievergoedingen) bij het niet verlengen van een tijdelijke arbeidsovereenkomst als al bij het aangaan van die overeenkomst het zeer waarschijnlijk is dat deze niet zal worden verlengd.

271. Bijlage 3. Overzicht vormen van bezoldiging, die in elk geval onder de reikwijdte van artikel 2:383(c) BW vallen.

Hieronder is een overzicht opgenomen van vormen van bezoldiging die in elk geval onder de reikwijdte van artikel 2:383(c) BW vallen. Dit betreft de volgende in artikel 2:383c BW genoemde categorieën:

[.....]

Categorie A: Periodiek betaalde beloningen

- Lonen en salarissen
- Doorbetaling bij ziekte en vakantie
- Sociale premies (werkgeversdeel van zowel de verplichte als de vrijwillige sociale lasten) en loonbelasting (of soortgelijke belasting) die ten laste van de rechtspersoon komt

[.....]

Categorie C: Uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband

- Afvloeiingsregelingen
- Golden parachute regeling
- Kantonrechttersformule en transitievergoeding
- Gouden handdrukken
- Loonbelasting (of soortgelijke belasting) die ten laste van de rechtspersoon komt

Hoofdstuk 940 Begrippen

Overheid	Dit zijn lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties.
----------	---

N.B. Tevens worden in verband met dit toegevoegde begrip redactionele wijzigingen doorgevoerd in de volgende alinea's: 274.101, 274.102, 645.104, 650.110, 655.104, 660.106.