

RJ-Uiting 2024-12: Vervanging ‘Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen’

<i>Inleidende paragraaf</i>	<i>‘Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen’</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>100 ‘Inleiding’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>207, 401 en 403</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>110 ‘Doelstellingen en uitgangspunten’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>110 en 116</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>115 ‘Criteria voor opname en vermelding van gegevens’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>Definities, 101, 102, 103, 104a, 105a, 204 tot en met 212, 214, 215 en 219</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>120 ‘Prijsgrondslagen’</i>
<i>Alinea</i>	<i>Definities</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>135 ‘Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>202, 203 en 205</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>300 ‘Functie en indeling’</i>
<i>Alinea</i>	<i>101a</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>420 ‘Winstbestemming, verwerking verlies’</i>
<i>Alinea</i>	<i>101</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>930 ‘Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen’</i>
<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>940 ‘Begrippen’</i>
<i>Hoofdstuk RJk</i>	<i>A1 ‘Inleiding, status, doelstellingen en uitgangspunten’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>201, 304, 304a</i>
<i>Hoofdstuk RJk</i>	<i>A2 ‘Verwerking en waardering’</i>
<i>Alinea’s</i>	<i>101, 102a, 103a, 114, 201a</i>
<i>Status</i>	<i>Ontwerp-Richtlijnen</i>
<i>Publicatiedatum RJ-Uiting</i>	<i>29 mei 2024</i>
<i>Voorgestelde ingangsdatum</i>	<i>1 januari 2025</i>
<i>Commentaarperiode tot</i>	<i>30 juni 2024</i>

Inleiding

Voor wie is deze RJ-Uiting relevant

Deze RJ-Uiting is relevant voor alle rechtspersonen en gebruikers van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Welke wijzigingen stelt de RJ voor

De RJ stelt voor het ‘Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen’ (‘het Stramien’), dat als bijlage (930) bij de RJ-bundel met Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (‘de Richtlijnen’) is opgenomen, te laten vervallen. Tegelijkertijd stelt de RJ voor om enkele belangrijke bepalingen uit het Stramien te behouden door deze op te nemen in Afdeling 1 ‘Algemene grondslagen’. Daarnaast stelt de RJ voor om bepaalde conceptuele uitgangspunten, die aan het opstellen en vormgeven van (Richtlijnen voor de) jaarverslaggeving ten grondslag liggen, in de RJ-bundel op te nemen in een nieuwe inleidende algemene paragraaf getiteld ‘Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen’. Met de voorgestelde aanpassingen worden geen inhoudelijke wijzigingen beoogd en blijven de conceptuele uitgangspunten van de Richtlijnen behouden.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 30 juni 2024 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Achtergrond en inhoud

Bij het ontwikkelen van de Richtlijnen hanteert de RJ een aantal algemene uitgangspunten. Sinds 1990 heeft de RJ daarbij mede gebruik gemaakt van het Stramien dat sindsdien ook is opgenomen als bijlage (930) bij de RJ-bundel. Dit Stramien betreft een Nederlandse vertaling van het in 1989 door de IASC (voorganger van de IASB) gepubliceerde ‘Framework for the Preparation and Presentation of Financial statements’. In de loop der tijd zijn door de IASB enige aanpassingen doorgevoerd in haar Framework (2010) en vervolgens is door de IASB een geheel vernieuwd ‘Conceptual Framework’ gepubliceerd (2018). Deze IASB-ontwikkelingen gaven op dat moment voor de RJ geen aanleiding het Stramien aan te passen. De RJ heeft echter inmiddels geconstateerd dat het Stramien thans op bepaalde punten niet meer geheel aansluit bij ontwikkelingen in de Nederlandse verslaggevingspraktijk en de werkwijze van de RJ, maar heeft tegelijkertijd geconstateerd dat bepaalde conceptuele onderdelen van het Stramien nog steeds relevant zijn.

De RJ heeft verschillende opties geëvalueerd, waaronder het Stramien volledig vervangen door een Nederlandse vertaling van het huidige IASB ‘Conceptual Framework’.¹ Hoewel de RJ in dit ‘Conceptual Framework’ (2018) veel gedeelde uitgangspunten herkent, heeft de RJ geconstateerd dat het vervangen van het Stramien door een Nederlandse vertaling van dit ‘Conceptual Framework’ (2018) niet passend is in de huidige context van de RJ-bundel.

¹ Dit IASB Conceptual Framework (2018) is, in tegenstelling tot door de IASB gepubliceerde standaarden (IFRS), niet formeel goedgekeurd (‘endorsed’) door de Europese Commissie, in de zin van art. 2:362 lid 8 BW, zodat het ook geen onderdeel is van (in Nederlandse taal) uitgebrachte Europese wetgeving (zoals bijvoorbeeld een EU-Verordening).

De RJ wenst weliswaar de relevante onderdelen van het Stramien te behouden in de RJ-bundel, maar dit hoeft naar de mening van de RJ niet noodzakelijkerwijs in de vorm van een separaat Stramien (930) te zijn. De RJ stelt daarom voor het Stramien als bijlage bij de RJ-bundel te laten vervallen.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

Voor de inhoudelijke onderdelen uit het Stramien die de RJ wenst te behouden in de Richtlijnen wordt voorgesteld deze op te nemen in Afdeling 1 ‘Algemene grondslagen’ van de Richtlijnen. Voor de meer algemene conceptuele uitgangspunten die ten grondslag liggen aan het ontwikkelen van Richtlijnen stelt de RJ voor deze in de RJ-bundel op te nemen als inleidende algemene paragraaf getiteld ‘Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen’.

Als uitvloeisel hiervan stelt de RJ tevens voor de nadere uitwerking van de kwalitatieve kenmerken van jaarrekeningen, zoals deze nu zijn opgenomen in alinea’s 205 tot en met 210 van hoofdstuk 115 ‘Criteria voor opname en vermelding van gegevens’ te verplaatsen naar deze inleidende paragraaf. In deze paragraaf zijn daarnaast nog enkele elementen uit het bestaande ‘Voorwoord’ verwerkt, en is het beleid van de RJ omschreven met betrekking tot de verwerking van IFRS in de Richtlijnen.

Zoals hiervoor is aangegeven wordt voorgesteld om het Stramien te laten vervallen, waarmee tevens de verwijzingen in de Richtlijnen naar het Stramien komen te vervallen.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen

In de RJk-bundel is het Stramien niet opgenomen. Waar relevant geacht voor micro- en kleine rechtspersonen leiden de voorgestelde wijzigingen in Afdeling 1 ‘Algemene grondslagen’ in de RJ-bundel ook tot een voorstel tot wijziging van Afdeling A ‘Algemeen’ in de RJk-bundel.

Op basis van alinea 301 van hoofdstuk M1 ‘Microrechtspersonen’ zijn de voorstellen die betrekking hebben op verwerkings- en waarderingsaspecten ook van toepassing voor microrechtspersonen.

Met bovengenoemde voorgestelde aanpassingen worden geen inhoudelijke wijzigingen beoogd en blijven de conceptuele uitgangspunten van de Richtlijnen behouden.

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 100 Inleiding

100 INLEIDING

Deze Richtlijn 100 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 100 (aangepast 2023) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

100.2 Algemene opmerkingen over de Richtlijnen

207 Bij het opstellen van een (ontwerp-)Richtlijn wordt ~~het Stramiende inleidende paragraaf 'Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen'~~ betrokken.

100.4 Status van de Richtlijnen

401 De leiding van de rechtspersoon moet zich ingevolge artikel 2:362 lid 1 BW bij haar keuze van de grondslagen laten leiden door het doel van de jaarrekening en de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Deze normen zijn veelal gebaseerd op het in de jaarrekening verantwoord en weergeven van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit, en niet slechts met hun juridische gedaante ~~(Hoofdstuk 930 Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen alinea 35)~~. Zie hiervoor verder alinea's 106 tot en met 112 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens.

403 De RJ richt zich bij zijn inventarisatie op de behandeling van grondslagen en regels voor het opstellen van jaarrekeningen die blijkens onderzoek en ervaring met een zekere frequentie voorkomen. Het niet behandelen van bepaalde grondslagen en regels in de (ontwerp-)Richtlijnen houdt geen oordeel in van de RJ over het al dan niet aanvaardbaar zijn van die grondslagen en regels. ~~Aanbevolen wordt kennis te nemen van de relevante bepalingen in het Stramien.~~

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 110 Doelstellingen en uitgangspunten

110 DOELSTELLINGEN EN UITGANGSPUNTEN

Deze Richtlijn 110 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 110 (aangepast 2020) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Overige uitgangspunten

110 Artikel 2:361 lid 3 BW bepaalt dat Titel 9Boek 2 BW van toepassing is op jaarrekeningen en hun onderdelen zowel in de vorm waarin zij zijn opgemaakt als in de vorm waarin zij zijn vastgesteld. De (ontwerp-)Richtlijnen zijn eveneens voor jaarrekeningen in beide vormen bedoeld. Het niet behandelen van bepaalde grondslagen en regels in de (ontwerp-)Richtlijnen houdt geen oordeel in van de RJ over het al dan niet aanvaardbaar zijn van die grondslagen en regels. Indien de Richtlijnen een specifieke situatie niet behandelen, kiest het bestuur van de rechtspersoon een verwerkingswijze die relevante en betrouwbare ~~(in~~

~~de betekenis die het Stramien daaraan geeft~~) informatie oplevert voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening, waarbij de overige kwalitatieve kenmerken, zoals beschreven in alineea 204 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens, ~~het Stramien~~ mede in acht worden genomen.

116 Wil informatie een getrouwe weergave zijn van de transacties en gebeurtenissen die zij pretendeert weer te geven, is het noodzakelijk dat deze worden verantwoord en weergegeven in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit en niet slechts hun juridische gedaante. Zie hiervoor verder alineea's 106 tot en met 112 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens, ~~alineea 106 tot en met 112~~.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens

115 CRITERIA VOOR OPNAME EN VERMELDING VAN GEGEVENS

Deze Richtlijn 115 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 115 (aangepast 2024³) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

115.0 Definities

Actief: Een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel waarover de rechtspersoon de beschikkingmacht heeft en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de rechtspersoon zullen vloeien.

Verwerking: Het opnemen van een geldbedrag onder de desbetreffende post in de balans of winst-en-verliesrekening.

115.1 Criteria voor opname van activa en posten van het vreemd vermogen

Algemeen

101 De criteria voor opname van activa en posten van het vreemd vermogen ~~zoals deze~~ zijn opgenomen in de alinea's 102 tot en met 105 ~~a, zijn gebaseerd op het Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen~~. In de alinea's 106 tot en met 112 worden deze criteria nader uitgewerkt vanuit het gezichtspunt van de weergave van de economische realiteit van transacties. In de alinea's 113 tot en met 11~~8~~⁷ wordt ingegaan op overige aspecten met betrekking tot de opname van activa en posten van het vreemd vermogen.

102 Jaarrekeningen geven de financiële gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen weer door ze naar hun economische kenmerken in grote groepen in te delen. Deze grote groepen worden de elementen van de jaarrekening genoemd. Tussen de elementen van de jaarrekening bestaat een onderlinge samenhang. Dit betekent dat een post die aan de definitie en aan de verwerkingscriteria voor een afzonderlijk element voldoet, bijvoorbeeld een actief, automatisch de verwerking van een ander element vereist, bijvoorbeeld een bate of een verplichting. De elementen die rechtstreeks betrekking hebben op de evaluatie van de financiële positie in de balans zijn activa, vreemd vermogen en eigen vermogen.

De betekenis van deze begrippen is omschreven in hoofdstuk 940 Begrippen.

Onder posten van het vreemd vermogen worden mede voorzieningen begrepen. Ook vooruitontvangen baten worden in Nederland begrepen onder posten van het vreemd vermogen, ook al vallen zij strikt genomen niet onder de definitie. Hetzelfde geldt voor vooruitbetaalde kosten, die worden begrepen onder de activa.

103 De definities van een actief en van vreemd vermogen geven hun essentiële kenmerken aan, doch pogen niet de criteria op te sommen waaraan voldaan moet worden willen zij voor opname in de balans in aanmerking komen.

~~Voor een nadere toelichting op de begrippen actief en vreemd vermogen wordt verwezen naar alinea 49 tot en met 64 van het Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen.~~

Verwerken van activa en posten van het vreemd vermogen

~~104a Het toekomstig economisch voordeel dat een actief in zich bergt, wordt gevormd door de potentie om, direct of indirect, bij te dragen aan de stroom van geldmiddelen naar de rechtspersoon. De toekomstige economische voordelen die een actief in zich bergt, kunnen op verschillende wijzen naar de rechtspersoon vloeien. Een actief kan bijvoorbeeld:~~

- ~~a. gebruikt worden, afzonderlijk of in combinatie met andere activa, bij de productie van door de rechtspersoon te verkopen goederen of diensten;~~
- ~~b. geruild worden met andere activa;~~
- ~~c. gebruikt worden om een verplichting af te wikkelen; of~~
- ~~d. worden uitgekeerd aan de eigenaars van de rechtspersoon.~~

~~105a De afwikkeling van een bestaande verplichting houdt gewoonlijk in dat de rechtspersoon middelen afstaat die economische voordelen in zich bergen. Afwikkeling van een bestaande verplichting kan op een aantal manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld door:~~

- ~~a. betaling van liquide middelen;~~
- ~~b. overdracht van andere activa;~~
- ~~c. het verlenen van diensten;~~
- ~~d. vervanging van de verplichting door een andere verplichting, of~~
- ~~e. omzetting van de verplichting in eigen vermogen.~~

~~Een verplichting kan ook op andere wijze tenietgaan, zoals wanneer een crediteur van zijn rechten afstand doet of die verspeelt.~~

115.2 Criteria voor vermelding

Begripsbepaling en uitgangspunten

204 In het vervolg van deze paragraaf worden indicatieve factoren genoemd welke van belang zijn bij de beantwoording van de vraag of gegevens afzonderlijke vermelding in de jaarrekening behoeven. Uitgangspunt hierbij is dat ~~financiële overzichten~~ jaarrekeningen moeten voldoen aan kwalitatieve kenmerken. Kwalitatieve kenmerken zijn de eigenschappen die de informatie die in ~~financiële overzichten~~ jaarrekeningen wordt verschaft nuttig ~~maakt~~ maakt voor gebruikers. De voornaamste vier kwalitatieve kenmerken zijn begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid (~~zie hoofdstuk 930 Stramien alinea 24 en verder~~). ~~Op de essenties van de kenmerken relevantie en vergelijkbaarheid wordt in de volgende alinea's ingegaan.~~ Voor een nadere beschrijving van de kwalitatieve kenmerken wordt verwezen naar de inleidende paragraaf 'Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen'.

Relevantie

205 ~~Informatie bezit het kenmerk van relevantie, wanneer zij de economische beslissingen van gebruikers kan beïnvloeden door hen behulpzaam te zijn bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen. (vervallen)~~

206 ~~De relevantie van informatie is afhankelijk van haar aard, materieel belang en tijdigheid. In sommige gevallen is uitsluitend de aard van de informatie voldoende om te concluderen dat zij relevant is. De verslaggeving over een nieuw bedrijfsonderdeel kan bijvoorbeeld beoordeling van de risico's en gunstige mogelijkheden waarvoor de onderneming zich gesteld ziet, beïnvloeden, onafhankelijk van het materieel belang van de resultaten die door het nieuwe bedrijfsonderdeel in de verslagperiode zijn behaald. In andere gevallen zijn zowel de aard als de relatieve betekenis van belang; een voorbeeld is de omvang van voorraden die worden aangehouden in elk van de categorieën die kenmerkend zijn voor het bedrijf. (vervallen)~~

207 ~~Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, kan beïnvloeden. Het materieel belang van een post of een fout is afhankelijk van de omvang, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Het begrip materieel belang verschaft dus meer een drempel of kritische grens, dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn. (vervallen)~~

208 ~~De tijdigheid van informatie versterkt of verzwakt de relevantie die informatie heeft op grond van aard en van het materieel belang. (vervallen)~~

209 ~~Informatie die naar aard of naar materieel belang niet relevant is, wordt ook wel aangeduid met 'van te verwaarlozen betekenis'. (vervallen)~~

Vergelijkbaarheid

210 ~~Vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van een rechtspersoon over verschillende jaren stelt gebruikers in staat de ontwikkelingen van de financiële positie en van de resultaten van een rechtspersoon te beoordelen. Vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van verschillende rechtspersonen stelt gebruikers in staat de financiële positie en de resultaten van de rechtspersoon te beoordelen in het licht van de financiële positie en resultaten van andere rechtspersonen. (vervallen)~~

Nadere uitwerking

211 Op grond van het gestelde in artikel 2:363 lid 3, laatste volzin, BW dienen de vermeldingen krachtens de artikelen 2:378 BW (vermeldingen ter zake van het eigen vermogen), 2:382 BW (vermelding van het gemiddeld aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame werknemers ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf en een opgave van het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is) en 2:383 BW (bezoldiging bestuurders, commissarissen etc.) altijd te worden opgenomen.

Deze informatie is derhalve relevant op grond van haar aard ~~(alinea 115.206)~~.

212 Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, kan beïnvloeden. Het materieel belang van een post of een fout is afhankelijk van de omvang, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven

plaatsvindt. Het begrip materieel belang verschaft dus meer een drempel of kritische grens, dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn. Informatie die naar aard of naar materieel belang niet relevant is, wordt ook wel aangeduid met 'van te verwaarlozen betekenis'.

Ingevolge artikel 2:363 lid 3 BW, eerste volzin heeft een post niet afzonderlijk te worden vermeld, indien deze in het geheel van de jaarrekening van te verwaarlozen betekenis is voor het wettelijk vereiste inzicht.

De tweede volzin van dat artikel houdt in dat vermeldingen die krachtens Titel 9 vereist zijn achterwege mogen blijven voor zover zij op zichzelf genomen en tezamen met soortgelijke vermeldingen niet van materieel belang zijn ~~(alinea 115.207)~~.

De posten die op deze grond niet afzonderlijk worden vermeld dienen te worden samengevoegd met gelijksoortige posten.

214 Voor de balans geldt dat indien een post groter is dan 5% van de balanstelling of groter is dan 10% van de rubriek waartoe hij behoort, wordt aanbevolen de post afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een post van ~~relatieve betekenis~~ materieel belang (alinea ~~20712~~). Voor zover toepassing van het vorenstaande zou leiden tot afzonderlijke vermelding van een post die kleiner is dan 1% van de balanstelling, kan veelal samenvoeging met andere posten plaatsvinden.

De te onderscheiden rubrieken in de balans zijn in de balansmodellen (Besluit modellen jaarrekening, zie hoofdstuk 910 Modellen en besluiten) aangeduid door middel van Romeinse cijfers. Tevens worden als rubrieken aangemerkt de kortlopende schulden, de langlopende schulden alsmede de voorzieningen. De posten zijn in de balansmodellen aangeduid door middel van Arabische cijfers.

Onder balanstelling wordt verstaan de som van de activa of van de passiva volgens de balans.

215 Voor de winst-en-verliesrekening geldt dat indien een resultaatpost groter is dan 5% van de toegevoegde waarde of groter is dan 10% van het totaal van de rubriek waartoe hij behoort, wordt aanbevolen de post afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een post van materieel belang (alinea ~~20712~~).

Posten zijn regels in de modellen (Besluit modellen jaarrekening, zie hoofdstuk 910 Modellen en besluiten) die niet met hoofdletters zijn weergegeven. Rubrieken worden gevormd door reeksen posten in de modellen, die niet door tussentellingen worden onderbroken.

219 In artikel 2:414 lid 1 BW wordt vermelding gevraagd van, onderscheiden naar de hiernavolgende categorieën, naam en woonplaats van rechtspersonen en vennootschappen:

- a. die hij (de rechtspersoon) volledig in zijn geconsolideerde jaarrekening betreft;
- b. waarvan de financiële gegevens in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen voor een deel, evenredig aan het belang daarin;
- c. waarin een deelneming wordt gehouden die in de geconsolideerde jaarrekening overeenkomstig artikel 2:389 BW wordt verantwoord;
- d. die dochtermaatschappij zijn zonder rechtspersoonlijkheid en niet ingevolge de onderdelen a, b of c zijn vermeld;
- e. waaraan een of meer volledig in de consolidatie betrokken maatschappijen of dochtermaatschappijen daarvan alleen of samen voor eigen rekening ten minste een vijfde van het geplaatste kapitaal verschaffen of doen verschaffen, en die niet ingevolge de onderdelen a, b of c zijn vermeld.

Indien de in de geconsolideerde balans opgenomen waarde van de activa van een op grond van artikel 2:406 of 2:409 BW in de consolidatie betrokken rechtspersoon of vennootschap groter is dan 5% van de waarde van de geconsolideerde activa van de verslaggevende rechtspersoon wordt aanbevolen de in artikel 2:414 lid 1 BW bedoelde gegevens afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een relevante vermelding ~~(alinea 206)~~. Indien de in de geconsolideerde balans opgenomen waarde van een niet in de consolidatie betrokken rechtspersoon of vennootschap groter is dan 5% van de waarde van de geconsolideerde activa van de verslaggevende rechtspersoon wordt aanbevolen de in artikel 2:414 lid 1 BW bedoelde gegevens afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een relevante vermelding.

Indien op grond van het voorgaande vermelding van gegevens van meer dan een rechtspersoon of vennootschap achterwege zou kunnen blijven, kan het totaal van deze gegevens niettemin voor het vereiste inzicht van belang zijn. Vermelding mag slechts achterwege blijven voor zover de in de geconsolideerde balans opgenomen waarde van niet vermelde niet geconsolideerde belangen vermeerderd met de in de geconsolideerde balans opgenomen waarde van de activa van de niet vermelde in de consolidatie betrokken belangen, niet meer beloopt dan 15% van de waarde van de geconsolideerde activa van de verslaggevende rechtspersoon.

Indien op grond van het voorgaande vermelding als bedoeld in artikel 2:414 lid 1 BW achterwege blijft kunnen ten aanzien van de niet vermelde belangen de vermeldingen als bedoeld in artikel 2:414 lid 2 BW eveneens achterwege blijven.

In dit kader is voorts de eerste zin van artikel 2:414 lid 3 BW van betekenis. De tekst van deze zin luidt:

Indien vermelding van naam, woonplaats en het gehouden deel van het geplaatste kapitaal van een dochtermaatschappij waarop onderdeel c van lid 1 van toepassing is, dienstig is voor het wettelijk vereiste inzicht, mag zij niet achterwege blijven, al is de deelneming van te verwaarlozen betekenis.

De lijst van gegevens van kapitaalbelangen wordt verder behandeld in alinea 611 en volgende van hoofdstuk 214 Financiële vaste activa.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 120 Prijsgrondslagen

120 PRIJSGRONDSLAGEN

Deze Richtlijn 120 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 120 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

120.0 Definities

Waardering: Het proces van vaststelling van de geldbedragen waartegen elementen moeten worden verwerkt in de balans, winst-en-verliesrekening of opgenomen in toelichting.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 135 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat

135 ALGEMENE GRONDSLAGEN VOOR DE BEPALING VAN HET RESULTAAT

Deze Richtlijn 135 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 135 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

135.2 Grondslagen

Het toerekeningsbeginsel

202 Op grond van artikel 2:362 lid 5 BW worden de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen verwerkt wanneer zij zich voordoen (en niet wanneer geldmiddelen worden ontvangen of betaald) en worden zij in de jaarrekening verwerkt in de periode waarop zij betrekking hebben. Aldus verschaft de jaarrekening de informatie over transacties en andere gebeurtenissen in het verleden die bij het nemen van economische beslissingen het meest nuttig is.

Bij de toerekening van zowel baten als lasten wordt op grond van artikel 2:384 lid 2 BW voorzichtigheid betracht.

~~Het Stramien legt een directe koppeling tussen de verwerking van baten en lasten en de verwerking van activa en passiva. Als wordt voldaan aan de criteria voor de verwerking (of het van de balans afhalen) van een actief of passief, wordt daarmee tevens voldaan aan de criteria voor de simultane verwerking van de bijbehorende bate of last.~~

~~Volgens het Stramien wordt een actief of passief verwerkt indien het waarschijnlijk is dat enig aan die post verbonden toekomstig economisch voordeel naar of uit de rechtspersoon zal vloeien en tevens de post een kostprijs of waarde heeft waarvan de omvang met betrouwbaarheid kan worden vastgesteld.~~

203 Vele gebeurtenissen en omstandigheden zijn omgeven door onzekerheden, zoals de inbaarheid van dubieuze vorderingen, de vermoedelijke economische levensduur van materiële vaste activa en het aantal claims dat uit hoofde van verstrekte garantie zou kunnen opkomen. **Indien het voor het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht noodzakelijk is, dient de rechtspersoon de aard en omvang van dergelijke onzekerheden te vermelden.** Met dergelijke onzekerheden wordt rekening gehouden door het vermelden van hun aard en omvang en door voorzichtigheid te betrachten bij het opstellen van jaarrekeningen. Voorzichtigheid is het inbouwen van een mate van zorg bij het vormen van de oordelen die nodig zijn bij het maken van de noodzakelijke schattingen in situaties van onzekerheid, zodanig dat activa en baten niet te hoog en vreemd vermogen en kosten niet te laag worden weergegeven. Het betrachten van voorzichtigheid laat echter niet toe activa of baten opzettelijk te laag of vreemd vermogen of kosten opzettelijk te hoog op te nemen. De jaarrekening zou dan niet onpartijdig zijn worden opgesteld, oftewel niet vrij van vooringenomenheid zijn, en dus het kenmerk van betrouwbaarheid missen.

205 Ten aanzien van de verwerking van lasten geldt zoals aangegeven ook het toerekeningsbeginsel. Daarbij zijn van toepassing het matchingbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel.

Het matchingbeginsel houdt in dat kosten in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt op basis van een rechtstreeks verband tussen de gemaakte kosten en het 'verdienen' van de baten die uit dezelfde transacties of andere gebeurtenissen voortvloeien. Zo worden bijvoorbeeld de verschillende kostencomponenten die samen de kostprijs van de verkochte goederen vormen op hetzelfde moment verwerkt als de bate ontstaan uit de verkoop van de goederen. wordt in alinea 95 van het Stramien als volgt uiteengezet:

Kosten worden in de winst-en-verliesrekening verwerkt op basis van een rechtstreeks verband tussen de gemaakte kosten en het 'verdienen' van bepaalde baten. Dit proces, dat gewoonlijk wordt aangeduid als het op passende wijze bij elkaar brengen van kosten en opbrengsten, houdt de simultane of gecombineerde verwerking in van kosten en opbrengsten die rechtstreeks en tezamen uit dezelfde transacties of andere gebeurtenissen voortvloeien. Zo worden bijvoorbeeld de verschillende kostencomponenten die tezamen de kostprijs van de verkochte goederen uitmaken terzelfdertijd verwerkt als de bate ontstaan uit de verkoop van de goederen. De toepassing van het beginsel van het op passende wijze bij elkaar brengen van kosten en opbrengsten laat onder dit stramien echter niet toe, dat in de balans posten worden verwerkt die niet aan de definitie van actief of vreemd vermogen voldoen.

Hieruit blijkt dat de De lasten die samenhangen met de verrichte prestaties door het bedrijf van de rechtspersoon dienen in beginsel dienen dus te worden toegerekend aan de periode waarin de baten die voortvloeien uit die prestaties zijn verantwoord overeenkomstig hoofdstuk 270, paragraaf 1 De verwerking van opbrengsten. Deze toerekening van lasten aan de baten mag er echter niet toe leiden dat activa worden verwerkt in strijd met de criteria voor de verwerking voor activa zoals opgenomen in alinea 104 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens(zie alinea 89 en 90 van het Stramien).

Wanneer wordt verwacht dat economische voordelen verspreid over verschillende verslagperiodes zullen ontstaan en het verband met de baten slechts globaal of indirect kan worden vastgesteld, worden kosten in de winst-en-verliesrekening verwerkt op basis van een systematische en redelijke toerekeningsmethodiek. Dit is vaak noodzakelijk bij het verwerken van kosten die verband houden met het verbruik van activa, zoals materiële vaste activa, goodwill, patenten en handelsmerken; in dergelijke gevallen worden de kosten aangeduid als afschrijving of amortisatie. Deze toerekeningsmethodieken beogen dat kosten in de verslagperiodes worden verwerkt waarin de economische voordelen die deze posten in zich bergen gebruikt worden of aflopen.

Het voorzichtigheidsbeginsel is verder uitgewerkt in alinea 203.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 300 Functie en indeling

300 FUNCTIE EN INDELING

Deze Richtlijn 300 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 300 (aangepast 2020) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Functie

101a De toelichting heeft als doel om betrouwbare informatie te verschaffen die relevant is voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening (verwezen wordt naar de inleidende paragraaf ‘Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen’ zie ook alinea 9 tot en met 11 van het Stramien inzake voor een nadere beschrijving van gebruikers en hun informatiebehoefte). Ook zijn begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van belang bij het verschaffen van informatie in de toelichting.

Voorbeelden van informatie die relevant kan zijn voor gebruikers zijn:

- de aard en financiële gevolgen van transacties voor de rechtspersoon;
- de aard, de omvang, het tijdstip en de onzekerheid van posten in de balans en de winst-en-verliesrekening en de gevolgen daarvoor voor de financiële positie, het resultaat en de kasstromen van de rechtspersoon; en
- de aard van risico's en de blootstelling van de rechtspersoon aan deze risico's.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 420 Winstbestemming, verwerking verlies

420 WINSTBESTEMMING, VERWERKING VERLIES

Deze Richtlijn 420 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 420 (aangepast 2015) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

101 In artikel 2:362 lid 2 BW is opgenomen dat in de balans het vermogen mag worden weergegeven zoals dit is samengesteld met inachtneming van de bestemming van de winst of de verwerking van het verlies, of, zolang deze niet vaststaat, met inachtneming van het voorstel daartoe. De bestemming van de winst of de verwerking van het verlies wordt veelal vastgesteld na balansdatum. Indien dat het geval is, is de feitelijke situatie op balansdatum dat de bestemming van het resultaat nog niet is vastgesteld. Voorts is er nog geen sprake van een verplichting conform de bepalingen van het Stramien zoals bedoeld in paragraaf 1 van hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens. Het wordt daarom aanbevolen om de bestemming van het resultaat, zolang deze niet vaststaat op balansdatum, niet te verwerken in de jaarrekening. Het is echter wel toegestaan om het voorgestelde dividend als verplichting op te nemen.

In de opgemaakte balans dienen wel de mutaties die op grond van wettelijke en statutaire bepalingen in de reserves behoren te worden aangebracht, te zijn verwerkt. Indien de wettelijke en statutaire reserves worden gevormd uit de winstbestemming, worden bij een balans voor winstbestemming de dotaties aan deze reserves zichtbaar in de balans in mindering gebracht op het resultaat na belastingen van het boekjaar, waarbij het saldo

aangeduid wordt als onverdeelde winst. In bijlage 2 van hoofdstuk 160 Gebeurtenissen na balansdatum is een voorbeeld opgenomen. Het voorstel voor de bestemming van de vrijval uit dan wel voor de bron van de toevoeging aan de wettelijke en statutaire reserves wordt, voor zover nodig voor het vereiste inzicht, opgenomen in de toelichting. Zie hiervoor verder alinea 231 van hoofdstuk 240 Eigen vermogen.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 930 Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen

930 STRAMIEN VOOR DE OPSTELLING EN VORMGEVING VAN JAARREKENINGEN

De RJ stelt voor dit Stramien geheel te laten vervallen.

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 940 Begrippen

940 BEGRIPPEN

Begrippen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

Begrip	Definitie
<u>Verwerking</u>	<u>Het opnemen van een geldbedrag onder de desbetreffende post in de balans of winst-en-verliesrekening.</u>
<u>Waardering</u>	<u>Het proces van vaststelling van de geldbedragen waartegen elementen moeten worden verwerkt in de balans, winst-en-verliesrekening of opgenomen in de toelichting.</u>

Voorgestelde wijzigingen in RJk-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk A1 Inleiding, status, doelstellingen en uitgangspunten

A1 INLEIDING, STATUS, DOELSTELLINGEN EN UITGANGSPUNTEN

Deze Richtlijn A1 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn A1 (aangepast 2023) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

A1.2 Status van de Richtlijnen

201 De leiding van de rechtspersoon moet zich ingevolge artikel 2:362 lid 1 BW bij haar keuze van de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling laten leiden door het doel van de jaarrekening en de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Deze normen zijn veelal gebaseerd op het in de jaarrekening verantwoord en weergeven van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit, en niet slechts met hun juridische gedaante. [Verwezen wordt naar alinea 108 van hoofdstuk A2 Verwerking en waardering.](#)

Deze Richtlijnen moeten worden beschouwd als een nadere invulling van de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.

A1.3 Doelstellingen en uitgangspunten

Algemeen

304 Bij de beantwoording van de vraag of gegevens afzonderlijke vermelding in de jaarrekening behoeven, worden de kwalitatieve kenmerken van informatie in acht genomen. De vier voornaamste kwalitatieve kenmerken zijn begrijpelijkheid, relevantie, vergelijkbaarheid en betrouwbaarheid.

Essentieel is dat informatie die in de jaarrekening wordt verschaft begrijpelijk is voor gebruikers. Gebruikers van jaarrekeningen worden wel geacht een redelijke kennis te bezitten van het bedrijfsleven en van economische activiteiten, ~~alsmede en~~ van verslaggeving, [en bereid te zijn de informatie met een redelijke mate van toewijding te bestuderen](#). Informatie bezit het kenmerk relevantie, wanneer zij de economische beslissingen van gebruikers ~~kan~~ beïnvloed~~ten~~ [door hen behulpzaam te zijn bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen](#). Vergelijkbaarheid heeft betrekking op zowel de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van een rechtspersoon ~~over verschillende jaren in de tijd~~ als de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van verschillende rechtspersonen [onderling](#). Informatie heeft de eigenschap van betrouwbaarheid, wanneer zij vrij is van wezenlijke onjuistheden [en vooroordelen](#) en wanneer gebruikers ervan mogen uitgaan, dat zij [op getrouwe wijze](#) weergeeft ~~hetgeen zij voorheeft wat zij behoort~~ weer te geven ~~of hetgeen zij in redelijkheid verwacht mag worden weer te geven~~.

304a Informatie is materieel indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen zou kunnen beïnvloeden. [Informatie die naar aard of naar materieel belang niet relevant is, wordt ook wel aangeduid met ‘van te verwaarlozen betekenis’.](#)

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk A2 Verwerking en waardering

A2 VERWERKING EN WAARDERING

Deze Richtlijn A2 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn A2 (aangepast 2023) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

A2.1 Criteria voor opname en vermelding van gegevens

Algemeen

101 Een actief is een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel waarover de rechtspersoon de beschikkingsmacht heeft en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de rechtspersoon zullen vloeien. Onder een actief worden mede vooruitbetaalde kosten begrepen.

Een post van het vreemd vermogen is een bestaande verplichting van de rechtspersoon die voortkomt uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom uit de rechtspersoon van middelen die economische voordelen in zich bergen. Onder posten van het vreemd vermogen worden mede voorzieningen en vooruitontvangen baten begrepen.

Eigen vermogen is het overblijvend belang in de activa van de rechtspersoon na aftrek van al het vreemd vermogen.

Informatie is materieel als deze informatie van belang is voor het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht. Hiervan is sprake indien redelijkerwijs verwacht kan worden dat het weglaten, onjuist weergeven of versluieren van informatie invloed zou kunnen hebben op de economische beslissingen die de gebruikers van de jaarrekening nemen.

[Verwerking is het opnemen van een geldbedrag onder de desbetreffende post in de balans of winst-en-verliesrekening.](#)

Verwerken van activa en posten van het vreemd vermogen

[102a Het toekomstig economisch voordeel dat een actief in zich bergt, wordt gevormd door de potentie om, direct of indirect, bij te dragen aan de stroom van geldmiddelen naar de rechtspersoon. De toekomstige economische voordelen die een actief in zich bergt, kunnen op verschillende wijzen naar de rechtspersoon vloeien. Een actief kan bijvoorbeeld:](#)

- [a. gebruikt worden, afzonderlijk of in combinatie met andere activa, bij de productie van door de rechtspersoon te verkopen goederen of diensten;](#)
- [b. geruild worden met andere activa;](#)
- [c. gebruikt worden om een verplichting af te wikkelen; of](#)
- [d. worden uitgekeerd aan de eigenaars van de rechtspersoon.](#)

103a De afwikkeling van een bestaande verplichting houdt gewoonlijk in dat de rechtspersoon middelen afstaat die economische voordelen in zich bergen. Afwikkeling van een bestaande verplichting kan op een aantal manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld door:

- a. betaling van liquide middelen;
- b. overdracht van andere activa;
- c. het verlenen van diensten;
- d. vervanging van de verplichting door een andere verplichting, of
- e. omzetting van de verplichting in eigen vermogen.

Een verplichting kan ook op andere wijze tenietgaan, zoals wanneer een crediteur van zijn rechten afstand doet of die verspeelt.

Criteria voor vermelding

114 Informatie wordt vermeld indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten jaarrekening nemen, kan beïnvloeden.

Voor de balans geldt dat indien een post groter is dan 5% van de balanstelling of groter is dan 10% van de rubriek waartoe hij behoort, wordt aanbevolen de post afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een post van materieel belang. Bij posten die kleiner zijn dan 1% van de balanstelling, kan veelal samenvoeging met andere posten plaatsvinden.

Voor de winst-en-verliesrekening geldt dat indien een resultaatpost groter is dan 5% van de toegevoegde waarde of groter is dan 10% van het totaal van de rubriek waartoe hij behoort, wordt aanbevolen de post afzonderlijk te vermelden op grond van het vermoeden dat sprake is van een post van relatieve betekenis materieel belang.

A2.2 Prijsgrondslagen

Algemeen

201a Waardering is het proces van vaststelling van de geldbedragen waartegen elementen moeten worden verwerkt in de balans, winst-en-verliesrekening of opgenomen in de toelichting.

Bijlage: Inleidende paragraaf ‘Achtergrond en uitgangspunten bij de Richtlijnen’

ACHTERGROND EN UITGANGSPUNTEN BIJ DE RICHTLIJNEN

De inhoud en de betekenis van de (ontwerp-)Richtlijnen

De RJ streeft ernaar zodanig inhoud te geven aan de (ontwerp-)Richtlijnen dat daarin een antwoord kan worden gevonden op de meeste zich in de praktijk voordoende vragen. Dit wordt gerealiseerd door voor de behandelde onderwerpen uit te gaan van de wettelijke regeling voor de jaarrekening en het bestuursverslag.

Verder worden de uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad in de Richtlijnen verwerkt, voor zover deze naar het oordeel van de RJ een algemeen karakter te dragen. Bij de totstandkoming van Richtlijnen worden de ontwikkelingen in IFRS in de analyse betrokken. IFRS zijn kwalitatief goede standaarden die wereldwijd worden toegepast. IFRS zijn onder meer relevant voor Nederlandse rechtspersonen die onderdeel uitmaken van een groep die op basis van IFRS of IFRS*¹ rapporteert. De RJ streeft ernaar om IFRS proportioneel en pragmatisch in de Richtlijnen te verwerken. Dit betekent dat de RJ wil faciliteren dat in verslaggeving op basis van de Richtlijnen ook aan de vereisten van IFRS kan worden voldaan, voor zover dit mogelijk is zonder strijdigheid met wettelijke vereisten. Het betekent ook dat in de Richtlijnen doorgaans alternatieve verwerkingwijzen worden toegestaan en niet de volledige vereisten van IFRS worden overgenomen.

De RJ beoogt om in de Richtlijnen de regels en normen voor jaarverslaggeving, met name de jaarrekening en het bestuursverslag met duurzaamheidsrapportage, overzichtelijk en toegankelijk te maken voor verschaffers, gebruikers en controleurs van jaarverslaggeving. Voor zover het gaat om wettelijke bepalingen worden deze in de Richtlijnen als zodanig aangeduid. Door verder in de Richtlijnen onderscheid te maken tussen **stellige uitspraken** (vet gedrukt) en aanbevelingen beoogt de RJ de betekenis van de Richtlijnen voor de praktijk van de jaarverslaggeving te nuanceren. Dit houdt in dat aan de in vet gedrukte tekst weergegeven stellige uitspraken een extra gewicht is toe te kennen. De RJ pretendeert niet dat de stellige uitspraken in de (definitieve) Richtlijnen bindende kracht hebben, zoals wettelijke voorschriften. Het is uiteraard in laatste instantie de rechter, die in elk aan zijn oordeel onderworpen geding zal bepalen welke normen voor de desbetreffende jaarrekening in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Dit impliceert de eigen verantwoordelijkheid van de verslaggevende organisatie voor haar jaarrekening. De Richtlijnen en in het bijzonder de daarin opgenomen stellige uitspraken dragen in het algemeen bij aan het door de wet verlangde inzicht in vermogen en resultaat. Dit houdt in dat verwacht mag worden dat van stellige uitspraken slechts zal worden afgeweken, indien daarvoor goede gronden zijn. De RJ gaat er verder van uit dat ook de aanbevelingen, alsmede in zekere mate ook ontwerp-Richtlijnen steun en richting aan de praktijk van de verslaggeving zullen geven. De hiervoor beschreven betekenis van de Richtlijnen wordt bevestigd in jurisprudentie, waaronder in uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad.

Uitgangspunten bij de Richtlijnen

Bij het ontwikkelen van Richtlijnen hanteert de RJ een aantal algemene uitgangspunten. Sinds 1990 heeft de RJ daarbij mede gebruik gemaakt van het ‘Stramien voor de opstelling en

¹ Door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden van de IASB: zie definitie in hoofdstuk 100 ‘Inleiding’

vormgeving van jaarrekeningen' (hierna: Stramien) dat sindsdien ook is opgenomen in de jaarlijkse RJ-bundel (930). Dit Stramien betreft een Nederlandse vertaling van het in 1989 door de IASC (voorganger van IASB) gepubliceerde 'Framework'. Door de IASB zijn in 2010 aanpassingen doorgevoerd in dit Framework en in 2018 is door de IASB een geheel vernieuwd 'Conceptual Framework' gepubliceerd.

Hoewel de RJ veel gedeelde uitgangspunten herkent in het vernieuwde 'IASB Conceptual Framework' (2018) heeft de RJ besloten dat het niet passend is in de huidige Nederlandse verslaggevingspraktijk en de werkwijze van de RJ om in plaats van het Stramien het vernieuwde 'IASB Conceptual Framework' in de RJ-bundel op te nemen. Tevens heeft de RJ geconstateerd dat het Stramien op bepaalde punten inmiddels verouderd en/of achterhaald is.

De RJ heeft in 2024 besloten om het Stramien niet langer integraal als bijlage (930) op te nemen in de RJ-bundel. Wel heeft de RJ besloten om enkele belangrijke bepalingen uit het Stramien te behouden door deze op te nemen in enige hoofdstukken in Afdeling 1 'Algemene grondslagen'. Tevens is besloten om de conceptuele en algemene uitgangspunten die aan het opstellen en vormgeven van de (Richtlijnen voor de) jaarverslaggeving ten grondslag liggen hieronder nader uiteen te zetten.

Verslaggeving en jaarrekening

De RJ stelt Richtlijnen op voor jaarverslaggeving voor algemene doeleinden, dat is verslaggeving gericht op de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede kring van gebruikers. Jaarverslaggeving voor algemene doeleinden omvat financiële en niet-financiële informatie. Niet-financiële informatie is met name opgenomen in het bestuursverslag en de daarin begrepen duurzaamheidsrapportage.

Binnen de financiële verslaggeving, en daarmee ook in de Richtlijnen, neemt de jaarrekening een belangrijke plaats in. Het doel van de jaarrekening is om informatie te verschaffen over de financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie van rechtspersonen en andere juridische entiteiten (hierna: organisaties) die voor een brede kring van gebruikers nuttig is voor het nemen van economische beslissingen.

Zoals nader gedefinieerd in de wet bestaat de jaarrekening uit de balans en de winst-en-verliesrekening met de toelichting. Wanneer hieronder over jaarrekening wordt gesproken betreft dit zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening.

Wat in het onderstaande over de jaarrekening is vermeld geldt ook als uitgangspunt voor overige financiële verslaggeving, waaronder bijvoorbeeld tussentijdse berichten (halfjaarlijkse- of kwartaalberichten), afgezien van wat naar zijn aard alleen op de jaarrekening betrekking kan hebben.

Financiële berichtgeving voor bijzondere doeleinden, zoals in prospectussen en in berekeningen voor belastingdoeleinden, valt buiten het toepassingsgebied van de Richtlijnen. De RJ sluit niet uit dat de Richtlijnen ook hier kunnen worden toegepast als de vereisten voor deze berichtgeving dit toelaten.

Afhankelijk van de aard en de omvang van de verslaggevende organisatie kunnen tot de gebruikers van de jaarrekening en overige financiële verslaggeving voor algemene doeleinden behoren: huidige en potentiële aandeelhouders of beleggers, werknemers, banken en overige geldschieters, leveranciers en andere handelscrediteuren, cliënten, overheden en hun instellingen, en het publiek in het algemeen.

De Richtlijnen zijn geschreven met het oog op de gemeenschappelijke informatiebehoeften van deze gebruikers. Voor zover het gaat om informatie over de financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie is het uitgangspunt dat een volgens de Richtlijnen opgestelde jaarrekening voorziet in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van de meeste gebruikers. De jaarrekening kan niet alle informatie geven die nodig is om economische beslissingen te nemen. Voor sommige beslissingen kan, al dan niet naast de jaarrekening, toekomstgerichte of niet-financiële informatie nodig zijn die niet of in beperkte mate in de jaarrekening is opgenomen.

Verantwoordelijkheid voor en verantwoording middels de jaarrekening

Het bestuur van een organisatie draagt de eerste verantwoordelijkheid voor de opstelling en vormgeving van de jaarrekening van de organisatie.

De jaarverslaggeving met inbegrip van de jaarrekening is een onderdeel van de verantwoording die het bestuur aflegt over het gevoerde beleid. De jaarrekening toont de resultaten van dit beleid en geeft inzicht in de aanwending van de aan het bestuur toevertrouwde middelen. Tot de economische beslissingen van verschillende groepen gebruikers, die mede door de informatie in de jaarrekening worden ondersteund, behoort de beoordeling van dit beleid. Sommige gebruikers beoordelen het beleid vanwege de uitoefening van formele bevoegdheden, zoals herbenoeming of vervanging van het bestuur. Voor andere gebruikers kan een beoordeling van het beleid onderdeel zijn van beslissingen, zoals het kopen of verkopen van een belang in een onderneming of het doen van een donatie aan een organisatie-zonder-winststreven.

Mede vanwege deze verantwoordingsfunctie is de informatie die in de jaarrekening wordt verwerkt ook voor het bestuur van belang bij de uitvoering van zijn taak. De jaarrekening is gebaseerd op informatie over de financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie die door het bestuur wordt gebruikt bij het opstellen van plannen, de besluitvorming en de uitvoering van beheerstaken. Daarbij heeft het bestuur toegang tot aanvullende informatie die niet in de jaarrekening is verwerkt.

Aard van de informatie in de jaarrekening

De informatie in de jaarrekening over de financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie wordt primair weergegeven in de balans en de winst-en-verliesrekening. Bij het opstellen van deze overzichten wordt het toerekeningsbeginsel gehanteerd. Dit houdt in dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen worden verwerkt wanneer zij zich voordoen (en niet wanneer liquide middelen worden ontvangen en betaald) en dat zij in de jaarrekening worden verwerkt in de periode waarop zij betrekking hebben. Op deze manier verschaft de jaarrekening de informatie over transacties en andere gebeurtenissen in het verleden die bij het nemen van economische beslissingen het meest nuttig is.

Met de toepassing van het toerekeningsbeginsel hangt samen dat de informatie verwerkt in de balans en de winst-en-verliesrekening verdeeld kan worden in de volgende groepen (ook wel elementen van de jaarrekening genoemd): activa, vreemd vermogen, eigen vermogen, baten en lasten. Deze elementen worden nader uitgewerkt in de Richtlijnen.

Kwalitatieve kenmerken van jaarrekeningen en overige verslaggeving voor algemene doeleinden

Kwalitatieve kenmerken zijn de eigenschappen die verslaggevingsinformatie nuttig maakt voor gebruikers. In het onderstaande worden deze kenmerken omschreven en toegelicht met het oog op de jaarrekening. Aangenomen mag worden dat deze kenmerken op vergelijkbare wijze bijdragen aan de bruikbaarheid van andere informatie in jaarverslaggeving voor algemene doeleinden. De vier voornaamste kwalitatieve kenmerken zijn 1) begrijpelijkheid, 2) relevantie, 3) betrouwbaarheid en 4) vergelijkbaarheid.

1. Begrijpelijkheid

Een essentieel kenmerk van de informatie die in jaarrekeningen wordt verschaft is dat zij begrijpelijk is voor gebruikers. In dit verband worden gebruikers geacht een redelijke kennis te bezitten van het bedrijfsleven en van economische activiteiten, en van verslaggeving, en bereid te zijn de informatie met een redelijke mate van toewijding te bestuderen.

Relevante informatie mag niet uit de jaarrekening worden weggelaten, uitsluitend op grond van het feit dat ze voor bepaalde gebruikers te moeilijk te begrijpen zou zijn.

2. Relevantie

Informatie bezit het kenmerk van relevantie, wanneer zij de economische beslissingen van gebruikers beïnvloedt door hen behulpzaam te zijn bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen.

Informatie omtrent de financiële positie en resultaten in het verleden wordt vaak gebruikt als uitgangspunt voor het voorspellen van de toekomstige financiële positie en resultaten en van andere zaken waarin gebruikers rechtstreeks geïnteresseerd zijn. De geschiktheid van financiële informatie om aan de hand daarvan voorspellingen te doen, wordt echter vergroot door de wijze waarop informatie over transacties en gebeurtenissen in het verleden wordt weergegeven. Zo neemt de voorspellende waarde van de winst-en-verliesrekening toe indien ongebruikelijke, bijzondere en zelden voorkomende baten of lasten afzonderlijk worden toegelicht.

Materieel belang

De relevantie van informatie is afhankelijk van haar aard en materieel belang. In sommige gevallen is uitsluitend de aard van de informatie voldoende om te concluderen dat zij relevant is. In andere gevallen wordt relevantie bepaald door zowel de aard als het materieel belang.

Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, kan beïnvloeden. Het materieel belang van een post of een fout is afhankelijk van de omvang, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Het begrip materieel belang verschaft dus meer een drempel of kritische grens, dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn.

3. Betrouwbaarheid

Om bruikbaar te zijn, moet informatie ook betrouwbaar zijn. Informatie heeft de eigenschap van betrouwbaarheid, wanneer zij vrij is van wezenlijke onjuistheden en vooroordelen, en wanneer gebruikers ervan mogen uitgaan dat zij op getrouwe wijze weergeeft wat zij behoort weer te geven. Verifieerbaarheid van informatie kan hieraan bijdragen.

a. Getrouwe weergave

Om betrouwbaar te zijn, dient informatie een getrouwe weergave te zijn van de transacties en andere gebeurtenissen die zij behoort weer te geven.

De meeste jaarrekeningen zijn aan enig risico onderhevig dat zij een minder getrouwe weergave zijn dan zij pretenderen. Dit is niet aan vooringenomenheid te wijten, maar eerder aan moeilijkheden die inherent zijn, ofwel aan het onderkennen van de transacties en andere gebeurtenissen die moeten worden gewaardeerd, ofwel aan het bedenken en toepassen van waarderings- of presentatie-methodieken die passend zijn voor die transacties en gebeurtenissen. In bepaalde gevallen zou de waardering van posten zó onzeker kunnen zijn, dat ondernemingen ze in het algemeen niet in de jaarrekening zouden opnemen.

b. Het wezen gaat boven de vorm

Wil informatie een getrouwe weergave zijn van de transacties en gebeurtenissen die zij pretendeert weer te geven, is het noodzakelijk dat deze worden verantwoord en weergegeven in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit, en niet slechts hun juridische gedaante.

c. Onpartijdigheid

Om betrouwbaar te zijn, dient informatie die in jaarrekeningen is opgenomen onpartijdig te zijn, dat wil zeggen vrij van vooringenomenheid. Jaarrekeningen zijn niet onpartijdig opgesteld als zij, door de keuze van de informatie of de wijze van weergave daarvan, het nemen van een beslissing of het vormen van een oordeel beïnvloeden teneinde een vooraf bepaalde uitkomst te verkrijgen.

d. Voorzichtigheid

De opstellers van jaarrekeningen hebben te maken met onvermijdelijke onzekerheid rond vele gebeurtenissen en omstandigheden. Met dergelijke onzekerheden wordt rekening gehouden door het vermelden van hun aard en omvang en door voorzichtigheid te betrachten bij het opstellen van jaarrekeningen. Voorzichtigheid is het inbouwen van een mate van zorg bij het vormen van de oordelen die nodig zijn bij het maken van de noodzakelijke schattingen in situaties van onzekerheid, zodanig dat activa of baten niet te hoog en vreemd vermogen of lasten niet te laag worden weergegeven. Het betrachten van voorzichtigheid laat bijvoorbeeld echter niet toe om stille reserves of te hoge voorzieningen te creëren, dan wel activa of baten opzettelijk te laag of vreemd vermogen of lasten opzettelijk te hoog op te nemen. De jaarrekening zou dan niet onpartijdig worden opgesteld, oftewel niet vrij van vooringenomenheid zijn en dus het kenmerk van betrouwbaarheid missen.

e. Volledigheid

Om betrouwbaar te zijn, dient de informatie in jaarrekeningen volledig te zijn binnen de grenzen van materieel belang en kosten. Een weglating kan tot gevolg hebben dat informatie onjuist of misleidend en derhalve onbetrouwbaar is en onvolkomen voor wat de relevantie betreft.

4) *Vergelijkbaarheid*

Gebruikers moeten de jaarrekeningen van een organisatie in de tijd kunnen vergelijken om ontwikkelingen in de financiële positie en resultaten te onderkennen. Gebruikers moeten ook in staat zijn de jaarrekeningen van verschillende organisaties onderling te vergelijken, om hun relatieve financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie te beoordelen. Vandaar dat de waardering en weergave van het financiële gevolg van soortgelijke transacties en andere gebeurtenissen consistent door organisaties, en op een consistente manier door verschillende organisaties, moeten plaatsvinden.

Een belangrijke implicatie van het kwalitatieve kenmerk vergelijkbaarheid is, dat gebruikers worden geïnformeerd over de grondslagen van waardering en resultaatbepaling die bij het opstellen van de jaarrekening worden toegepast, van elke wijziging in die grondslagen en van de invloed van dergelijke wijzigingen.

De noodzaak tot vergelijkbaarheid dient niet te worden verward met uniformiteit en mag niet ontaarden in een belemmering voor het invoeren van verbeterde grondslagen van verslaggeving.

Omdat gebruikers de financiële positie, resultaten en wijzigingen in de financiële positie van een onderneming in de tijd wensen te vergelijken, is het belangrijk dat de jaarrekening overeenkomstige informatie met betrekking tot de voorgaande periode toont.

Randvoorwaarden met betrekking tot relevante en betrouwbare informatie

Tijdigheid

Om informatie tijdig te verschaffen, kan het vaak noodzakelijk zijn om te rapporteren voordat alle aspecten van een transactie of andere gebeurtenis bekend zijn, waardoor de betrouwbaarheid wordt aangetast. Omgekeerd, als de berichtgeving wordt uitgesteld tot alle aspecten bekend zijn, kan de informatie hoogst betrouwbaar zijn maar van weinig nut voor gebruikers die hun beslissingen intussen hebben moeten nemen. Voor het bereiken van een evenwicht tussen relevantie en betrouwbaarheid geldt als doorslaggevende overweging hoe de behoeften van gebruikers bij het nemen van economische beslissingen het beste worden gediend.

Afweging van nut en kosten

De afweging van nut en kosten is een altijd geldende randvoorwaarde, meer dan een kwalitatief kenmerk. Het nut dat informatie oplevert, behoort de kosten van verschaffing daarvan te overtreffen. Voor de evaluatie van nut en kosten is oordeelsvorming nodig.

Afweging van kwalitatieve kenmerken

In de praktijk is een afweging tussen kwalitatieve kenmerken vaak noodzakelijk. Informatie kan bijvoorbeeld relevant zijn, maar dermate onbetrouwbaar dat verwerking in de jaarrekening mogelijk misleidend is. Het streven is in het algemeen om een passend evenwicht tussen de kenmerken te bereiken teneinde aan het doel van de jaarrekening te voldoen.

Getrouw beeld

Met de uitdrukking 'geeft een getrouw beeld' wordt vaak een oordeel over de jaarrekening of over een bestuursverslag als geheel onder woorden gebracht. Het begrip 'getrouw beeld' is consistent met de hierboven omschreven kwalitatieve kenmerken. Het omvat ook de naleving van specifieke vereisten uit wet- en regelgeving.

Vermogensbegrippen en vermogensinstandhoudingsdoelstellingen

De Richtlijnen zijn gebaseerd op een financieel vermogensbegrip en resultaatbepaling op basis van een financiële vermogensinstandhoudingsdoelstelling. Onder een financieel vermogensbegrip is vermogen synoniem aan het netto-actief of eigen vermogen van de organisatie, zoals blijkend uit de jaarrekening.

Een financiële vermogensinstandhoudingsdoelstelling houdt in dat er slechts sprake is van winst als het netto-actief aan het einde van de periode het netto-actief aan het begin van de periode overtreft, na correctie voor transacties met eigenaren gedurende de periode. De financiële vermogensinstandhoudingsdoelstelling houdt niet de eis van het gebruik van één bepaalde grondslag van waardering van activa en vreemd vermogen in.

Een specifieke vorm van financiële vermogensinstandhouding is die waarbij het financiële vermogen niet wordt uitgedrukt in nominale geldeenheden maar in koopkrachteenheden. In dit geval is winst de toename van de geïnvesteerde koopkracht van het netto-actief gedurende de periode. Deze instandhoudingsdoelstelling zal doorgaans gepaard gaan met waardering van niet-monetaire activa en niet-monetaire posten van vreemd vermogen op basis van actuele waarde of kostprijs gecorrigeerd voor inflatie.

De Richtlijnen bevatten enkele elementen van financiële vermogensinstandhouding op basis van koopkrachteenheden, met name de bepalingen voor de omrekening van de financiële positie en resultaten van een bedrijfsuitoefening in het buitenland waarvan de functionele valuta de valuta is van een land met hyperinflatie.

Een alternatief voor een financiële vermogensinstandhoudingsdoelstelling is een fysieke vermogensinstandhoudingsdoelstelling. In dit geval is er slechts sprake van winst als de fysieke productiecapaciteit (of het operationeel vermogen) van de onderneming aan het einde van de periode de fysieke productiecapaciteit aan het begin van de periode overtreft, na correctie voor transacties met eigenaren gedurende de periode. Omdat de jaarrekening niet het fysieke maar het financiële vermogen weergeeft, houdt een fysieke vermogensinstandhoudingsdoelstelling in dat winst wordt bepaald op basis van mutaties in het financiële vermogen, gecorrigeerd voor bedragen die niet aan eigenaren kunnen worden uitgekeerd omdat zij nodig zijn om het fysieke vermogen in stand te houden. Toepassing van

een fysieke vermogensinstandhoudingsdoelstelling gaat doorgaans gepaard met gebruik van actuele waarde als waarderingsgrondslag voor activa.

De Richtlijnen bevatten enkele elementen van fysieke vermogensinstandhouding, met name de mogelijkheid om gerealiseerde herwaarderingen van materiële vaste activa permanent buiten het resultaat te houden.

Ontwerp-Richtlijn