

Wijzigingen jaarrekening 2024



The better the question. The better the answer. The better the world works.



Shape the future
with confidence

Binnenkort worden de jaarrekeningen 2024 opgemaakt en inmiddels zijn de meeste veranderingen voor 2024 en verder ook al bekend.

Een goede voorbereiding is het halve werk, en daarom informeren we middels deze publicatie over de belangrijkste nieuwe bepalingen zoals die nu bekend zijn.

1 Verhoging grensbedragen jaarrekeningen

De grensbedragen (balanstotaal en netto-omzet) van de groottecriteria genoemd in Titel 9 Boek 2 BW zijn verhoogd. Het derde groottecriterium, het gemiddeld aantal werknemers, is niet gewijzigd. Deze wijzigingen zijn relevant voor rechtspersonen waarvoor de grensbedragen in het jaarrekeningenrecht bepalend zijn voor het grootteregime. Op basis hiervan wordt onder meer bepaald welke wettelijke voorschriften en vrijstellingen van toepassing zijn. De verhoogde grensbedragen zijn (oude grensbedragen tussen haakjes):

	Micro rechtspersoon	Kleine rechtspersoon	Middelgrote rechtspersoon	Grote rechtspersoon
Balanstotaal	≤ € 450.000 (≤ € 350.000)	≤ € 7,5 mio (≤ € 6 mio)	≤ € 25 mio (≤ € 20 mio)	> € 25 mio (> € 20 mio)
Netto-omzet	≤ € 900.000 (≤ € 700.000)	≤ € 15 mio (≤ € 12 mio)	≤ € 50 mio (≤ € 40 mio)	> € 50 mio (> € 40 mio)
Aantal werknemers	< 10 (< 10)	< 50 (< 50)	< 250 (< 250)	> 250 (> 250)

1.1 Toepassing verhoogde grensbedragen

De verhoogde grensbedragen zijn van toepassing op verslagjaren aangevangen op of na 1 januari 2024.

De verhoogde grensbedragen kunnen ook worden toegepast op verslagjaren aangevangen op of na 1 januari 2023. De verhoogde grensbedragen kunnen daarnaast worden gehanteerd voor de vergelijkende cijfers ten behoeve van het bepalen van het grootteregime van het desbetreffende verslagjaar.

Voorbeeld

Een rechtspersoon heeft de jaarrekening over verslagjaar 2022 opgesteld op basis van het middelgrote regime, maar op basis van de verhoogde grensbedragen over zowel verslagjaar 2022, de vergelijkende cijfers, als verslagjaar 2023 classificeert de rechtspersoon als klein. In dit geval stelt de rechtspersoon de jaarrekening over 2023 op volgens het grootteregime van een kleine rechtspersoon. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat het grootteregime voor jaarrekeningen over verslagjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2023 op basis van de toenmalige grensbedragen wordt bepaald.

De verhoogde grensbedragen kunnen ook worden toegepast op de vergelijkende cijfers t.b.v. het bepalen van het grootteregime, maar voor zowel de toepassing over 2023 als over de volgende boekjaren blijft de tweejarigeis gelden. Dit betekent dat de rechtspersoon op twee opeenvolgende balansdata aan twee van de drie vereisten moet voldoen om als een bepaalde categorie te kwalificeren. Een rechtspersoon moet bijvoorbeeld voor 2022 en 2023 klein zijn op basis van de nieuwe criteria om als kleine rechtspersoon in 2023 te kwalificeren, omdat anders niet aan de tweejarigeis wordt voldaan.

2 Verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit

Voor de verslaggeving bij onzekerheid over de continuïteit zijn een aantal verduidelijkingen in RJ 170 opgenomen.

De aanpassingen van RJ 170 zien toe op:

- harmonisatie van het begrippenkader;
- verduidelijking van de beoordeling of sprake is van een materiële onzekerheid;
- de verduidelijking van de toelichtingsvereisten in de situatie dat materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat;
- het opnemen van een overzicht van de verschillende continuïteitssituaties en bijbehorende verslaggevingsvoorschriften in een bijlage bij de Richtlijn.

In het begrippenkader wordt gebruik gemaakt van de term “materiële onzekerheid” in plaats van de voormalige term “ernstige onzekerheid”.

2.1 Beoordeling of sprake is van materiële onzekerheid

Wanneer een rechtspersoon naar verwachting niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen, is het van belang na te gaan of aanvullende medewerking van belanghebbenden kan worden verkregen.

Voorbeelden van medewerking van belanghebbenden zijn:

- een aandeelhouder die zich garantstelt voor de schulden van de rechtspersoon,
- een bank die een waiver geeft en zijn recht om een lening vervroegd op te eisen opschort, of
- een bank die een al dan niet additionele financiering verschaft.

De RJ heeft verduidelijkt dat wanneer voldoende medewerking van belanghebbenden vóór het opmaken van de jaarrekening is bevestigd, er geen sprake van materiële onzekerheid over de continuïteit is. Wanneer aanvullende medewerking van belanghebbenden benodigd is, maar deze bij het opmaken van de jaarrekening nog niet is bevestigd, is sprake van een verhoogde mate van onzekerheid over de continuïteit. Dit betekent niet per definitie dat sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit. De RJ heeft verduidelijkt dat op basis van het geheel van de feiten en omstandigheden, inclusief de mate van aannemelijkheid van aanvullende medewerking van belanghebbenden, wordt beoordeeld of er sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit. Daarbij moet in beschouwing worden genomen dat als de medewerking van belanghebbenden nog niet geheel zeker is, of deze medewerking wel in zodanige (hoge) mate waarschijnlijk is dat er geen materiële onzekerheid over de continuïteit resteert.

2.2 Verduidelijking ten aanzien van de toelichting

Er zijn in de nieuwe Richtlijn 170 ter verduidelijking voor een aantal situaties toelichtingsvoorschriften opgenomen. Deze hebben wij hieronder samengevat.

Continuïteitssituaties	Toelichtingsvoorschriften
Geen onzekerheid over de continuïteit	Geen specifieke toelichting over continuïteit
Zorgen over de continuïteit, maar geen materiële onzekerheid	Belangrijke beoordelingen en schattingen moeten worden toegelicht, indien noodzakelijk voor het vereiste inzicht
Materiële onzekerheid over de continuïteit	Adequate uiteenzetting moet worden gegeven van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert. Om begrijpelijk en relevant te zijn, dient deze toelichting in overeenstemming met artikel 2:384 lid 3 BW expliciet te vermelden dat als gevolg van de beschreven omstandigheden materiële onzekerheid over de continuïteit bestaat.
Onontkoombare discontinuïteit	Liquidatiegrondslagen en uitgebreide toelichting noodzakelijk

Daarnaast is in de Uiting zelf (2023-3) aandacht gevraagd voor de toelichting van continuïteitsrisico's in het bestuursverslag. Het bestuursverslag dient op basis van de wet een beschrijving te bevatten van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de rechtspersoon wordt geconfronteerd. Gebruikers van het bestuursverslag worden conform de vereisten van RJ 400 zodoende in staat gesteld om zich een goed beeld te vormen van mogelijke gebeurtenissen of ontwikkelingen met belangrijke gevolgen voor de continuïteit.

3 Verduidelijking presentatie en classificatie financiële instrumenten

In de Richtlijnen RJ 240 en RJ 290 zijn drie verduidelijkingen opgenomen:

- Een verduidelijking van de presentatie binnen het eigen vermogen in de enkelvoudige jaarrekening van financiële instrumenten die op basis van de juridische vorm als eigen vermogen classificeren, terwijl dit economisch gezien als vreemd vermogen geassocieerd zou worden.
- De toevoeging van een aanvullend voorbeeld en het wijzigen van een bestaand voorbeeld onder welke contractuele omstandigheden sprake is van eigen vermogen of van vreemd vermogen en het verwijderen van een bestaand voorbeeld in RJ 290.
- Een verduidelijking van de definitie van winstafhankelijke instrumenten en onder welke voorwaarden er een keuze voor instrumenten bestaat tussen de classificatie als eigen vermogen of als vreemd vermogen.

3.1 Classificatie op basis van juridische vorm in enkelvoudige jaarrekening

Indien de classificatie van het financieel instrument op basis van de juridische vorm plaatsvindt in de enkelvoudige jaarrekening, dan dient het bedrag van het instrument separaat binnen het eigen vermogen gepresenteerd te worden indien dit op basis van de economische realiteit als vreemd vermogen zou worden geassocieerd. Dit was al een bestaande toelichtingsvereiste, maar de wijze waarop separate presentatie binnen het eigen vermogen dient plaats te vinden is door de RJ verduidelijkt.

De onderneming heeft de keuze om dit per type financieel instrument apart te presenteren of als een totaalbedrag van deze financiële instrumenten te presenteren. Daarnaast dient de onderneming in de toelichting een specificatie op te nemen van het totaalbedrag onderverdeeld naar de categorieën van het eigen vermogen.

In een nieuw opgenomen voorbeeld in de RJ heeft BV A 8.000 gewone aandelen uitgegeven met een nominale waarde van € 100, samen € 800.000, en 200 preferente aandelen met een nominale waarde van € 1.000 voor in totaal € 200.000 met een vast dividend, wat een marktconforme vergoeding is, en een verplichting tot inkoop 5 jaar na uitgifte van het instrument voor € 200.000. Daarnaast heeft BV A een reserve van € 2.000.000 bestaande uit ingehouden winsten.

De onderneming kiest er in de enkelvoudige jaarrekening voor om financiële instrumenten te classificeren op basis van zijn juridische vorm. Dit betekent dat ondanks de toekomstige inkoopverplichting de preferente aandelen geclassificeerd blijven als eigen vermogen.

Volgens de economische realiteit classificeert deze toekomstige inkoopverplichting als vreemd vermogen. Zodoende ontstaat een verschil in het eigen vermogen tussen de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening, omdat dit instrument in de geconsolideerde jaarrekening op basis van de economische realiteit gepresenteerd dient te worden. Dit ziet er dan als volgt uit:

Balans (voor boekjaren vanaf 2024)

	Enkelvoudig	Geconsolideerd	Vershil
Geplaatst kapitaal	1.000.000	1.000.000	0
Overige reserves	1.800.000	1.800.000	0
Reserve met de economische kenmerken van vreemd vermogen	200.000	0	0
Totaal eigen vermogen	3.000.000	2.800.000	200.000
Langlopende verplichting	0	200.000	200.000

3.2 Voorbeelden eigen vermogen-vreemd vermogen

De tweede wijziging heeft betrekking op RJ 290, waar enkele voorbeelden verder zijn verduidelijkt onder welke contractuele omstandigheden sprake is van eigen vermogen of vreemd vermogen.

De voorbeelden in RJ 290 zijn gebaseerd op de assumptie dat classificatie plaatsvindt op basis van de economische realiteit van het instrument:

- indien een schuld wordt terugbetaald in een variabel aantal aandelen wordt dit op basis van de economische realiteit geclassificeerd als vreemd vermogen (voorbeeld G).
- wanneer een onderneming verplicht is om haar eigen aandelen in te kopen (geschreven put-optie), dan dient voor de contante waarde van de toekomstige betalingen een verplichting te worden opgenomen bij de uitgifte van deze optie, ook al is dit nog afhankelijk van toekomstige uitoefening door de tegenpartij (verduidelijking van voorbeeld K).

3.3 Winstafhankelijke betalingen

Deze laatste wijziging in RJ 290 heeft betrekking op een verduidelijking van de definitie van “winstafhankelijke betalingen”. De Richtlijnen bieden de keuze om een uitgegeven niet-verplicht aflosbaar instrument met winstafhankelijke betalingen te classificeren als eigen vermogen of vreemd vermogen. Winstafhankelijke betalingen betreffen: “Niet-discretionaire betalingen die alleen plaatsvinden als er voldoende winst is gemaakt in enig jaar na uitgifte van het instrument, waarbij de betaling de gemaakte winst niet kan overschrijden.”

Dit betekent dat als de betaling in enig jaar groter is dan de gemaakte winst in dat jaar, dat het niet als winstafhankelijke betaling kwalificeert.

Daarnaast heeft de RJ ook verduidelijkt dat indien het instrument naast de winstafhankelijke betalingen een aflossingsverplichting heeft, dat de keuzemogelijkheid tussen eigen vermogen en vreemd vermogen er niet is.

4 Verwerking resultaten op intercompany transacties

De nieuwe Richtlijn met betrekking tot verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening verduidelijkt een aantal zaken die in de oude Richtlijn niet of onvoldoende duidelijk werden behandeld. Dit ziet toe op de volgende onderwerpen:

- Eliminatie van verliezen.
- Presentatie van eliminatiebedragen.
- Eliminaties als sprake is van een negatieve nettovermogenswaarde.
- De verwerking in de jaarrekening van de deelneming.

4.1 Eliminatie van verliezen

De RJ heeft verduidelijkt dat ook een verlies op een intercompany-transactie in beginsel proportioneel wordt geëlimineerd. Echter, een dergelijk verlies kan een aanwijzing zijn van een bijzondere waardevermindering bij vaste activa en bij voorraden kan sprake van een lagere opbrengstwaarde. Dit moet aan de hand van de van toepassing zijnde Richtlijn worden beoordeeld. Het verlies op de intercompany-transactie is niet per definitie gelijk aan het verlies dat hier uiteindelijk moet worden verantwoord.

Voorbeeld
Moeder A verkoopt een pand met boekwaarde 70 aan 100% groepsmaatschappij B voor 50 euro. Geconsolideerd heeft dit in beginsel geen effect. In beginsel moet dit verlies van 20 euro volledig worden geëlimineerd in de enkelvoudige jaarrekening, omdat het nog niet is gerealiseerd middels overdracht aan een derde. Vanwege de lagere verkoopprijs moet BV A wel de bepalingen van RJ 121 (Bijzondere waardeverminderingen) toepassen. Dit geldt zowel voor de geconsolideerde als de enkelvoudige jaarrekening.

De realiseerbare waarde wordt uiteindelijk ingeschat op 60 euro, in dit geval de bedrijfswaarde of indirecte opbrengstwaarde. Dit is 10 euro lager dan de boekwaarde. Dus hoewel het intercompany-verlies van 20 euro is geëlimineerd, moet wel een bijzondere waardevermindering van 10 euro worden geboekt.

Doordat dit zowel geconsolideerd als enkelvoudig plaatsvindt en sprake is van een 100% deelneming, is er geen verschil tussen het geconsolideerde en enkelvoudige vermogen en resultaat.

Na het verantwoorden van de bijzondere waardevermindering resteert nog een ongerealiseerd intercompany-verlies van 10 euro dat in de balans is opgenomen. Dit intercompany-resultaat zal middels afschrijving over de resterende levensduur of door verkoop aan een derde partij worden gerealiseerd.

4.2 Presentatie van eliminatiebedragen

In de huidige Richtlijn is alleen voor downstream transacties, dus verkopen van de moedermaatschappij aan een deelneming, voorgeschreven hoe de eliminaties verwerkt moeten worden in de balans en winst-/verliesrekening.

In de nieuwe Richtlijn is dit nader uitgewerkt voor alle soorten transacties, dus ook voor sidestream en upstream transacties. Dit is hieronder schematisch opgenomen:

Type transactie	Balans	Winst-en-verliesrekening
Downstream	Deelnemingen of overlopende post	Post waarin de transactie is verwerkt
Sidestream	Deelnemingen of overlopende post	Resultaat deelnemingen
Upstream	Deelnemingen of overlopende post of waarde van het verkregen actief	Resultaat deelnemingen

4.3 Eliminaties als sprake is van een negatieve nettovermogenswaarde

Deelnemingen met een negatieve nettovermogenswaarde worden op nul gewaardeerd, waarbij mogelijk een voorziening wordt opgenomen, afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Ook in een dergelijke situatie kan sprake zijn van onderlinge transacties waarbij de vraag is hoe eliminaties in dat geval verwerkt moeten worden.

Een nieuwe alinea in RJ 214 geeft aan dat ook bij een negatieve nettovermogenswaarde pas sprake is van realisatie bij overdracht aan een derde of door afschrijving van het actief, wat inhoudt dat eliminaties van intercompany-resultaten nog steeds verantwoord moeten worden. Daarnaast is aangegeven dat deze eliminaties in dit geval als overlopende post moeten worden verantwoord, dus niet via de post Deelnemingen omdat deze post al op nul is gewaardeerd.

4.4 De verwerking in de jaarrekening van de deelneming

Voor downstream en sidestream transacties, waarbij een deelneming activa of passiva verkrijgt van de moeder of een andere deelneming, heeft de RJ verduidelijkt dat de deelneming in de eigen jaarrekening geen intercompany resultaten moet elimineren.

In plaats daarvan moet de aanschaf van deze activa of passiva worden verwerkt op basis van de van toepassing zijnde standaarden.

Dus deelneming B die een pand koopt van moeder A moet RJ 212 Materiële vaste activa toepassen, waarbij de eerste waardering normaal gesproken plaatsvindt tegen kostprijs.

5 Wijzigingen in het kasstroomoverzicht

Er zijn een tweetal wijzigingen met betrekking tot het kasstroomoverzicht (RJ 360):

- Definitie van geldmiddelen in het kasstroomoverzicht.
- In welke situatie debetsaldi op bankrekeningen deel uitmaken van geldmiddelen.

5.1 Definitie van geldmiddelen in het kasstroomoverzicht

Conform de huidige definitie wordt onder geldmiddelen in het kasstroomoverzicht verstaan: de kasmiddelen, de tegoeden op bankrekeningen, wissels en cheques, direct opeisbare deposito's en op korte termijn zeer liquide activa.

Conform de nieuwe definitie wordt onder geldmiddelen in het kasstroomoverzicht verstaan: liquide middelen (= kasmiddelen, de tegoeden op bankrekeningen, wissels en cheques), direct opeisbare deposito's en equivalenten van liquide middelen.

Equivalenten van liquide middelen zijn zeer courante activa die:

- zonder beperkingen en eenvoudig zijn om te zetten in liquide middelen; en
- waarvoor geen belangrijke risico's voor het optreden van waardeveranderingen bestaan.

Voorbeeld

Stel een onderneming heeft een deposito afgesloten voor een periode van maximaal 6 maanden met de volgende voorwaarden:

- *Indien deposito gedurende 6 maanden niet wordt opgevraagd krijgt de onderneming 1.5% rente.*
- *Indien deposito vervroegd wordt opgevraagd krijgt de onderneming 1,0% rente.*
- *De 1,0% is gelijk aan de reguliere rente op direct opeisbare deposito's.*
- *De bedoeling van de onderneming is om korte termijn liquiditeitsbehoeften te vervullen, maar als de liquiditeit niet nodig is, kan onderneming profiteren van hogere rente.*

De deposito classificeert in dit geval als equivalent van liquide middelen in het kasstroomoverzicht omdat:

- *De deposito is eenvoudig om te zetten in liquide middelen.*
- *Er zijn geen belangrijke risico's voor het optreden van waardeveranderingen.*
- *Ook bij vervroegde opname wordt ten minste de reguliere korte termijn rente ontvangen.*
- *Doel is voorzien in korte termijn liquiditeitsbehoeften.*

5.2 In welke situatie debetsaldi op bankrekeningen deel uitmaken van geldmiddelen

Onder de oude regels werd er geen onderscheid gemaakt tussen leningen verstrekt door banken en debetsaldi op bankrekeningen. Debetsaldi op bankrekeningen werden daarom niet gerekend tot (en derhalve niet in mindering gebracht op) de geldmiddelen onder RJ.

De nieuwe regels geven aan dat debetsaldi op bankrekeningen deel uit kunnen maken van geldmiddelen in het kasstroomoverzicht indien aan aantal voorwaarden is voldaan:

- het debetsaldo is op verzoek onmiddellijk opeisbaar; en
- het debetsaldo maakt integraal deel uit van het cash management van rechtspersoon.

Voorts geeft de RJ aan dat dergelijke afspraken met kredietinstellingen worden gekenmerkt door het feit dat het rekeningssaldo vaak schommelt tussen positief en negatief.

Als niet aan bovenstaande voorwaarden is voldaan wordt het debetsaldo opgenomen als onderdeel van de financieringsactiviteiten in het kasstroomoverzicht.

6 RJ-Uiting inzake de pijler 2 winstbelastingen

De invoering van een wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2) als onderdeel van het OECD-akkoord over de herziening van het internationale belastingstelsel is in Nederland geïmplementeerd via de Wet minimumbelasting 2024.

De hoofdlijn van deze "Pillar Two model rules" is als volgt:

- Het doel is dat grote multinationale groepen een minimumbedrag belasting betalen over inkomsten in elke jurisdictie waar ze actief zijn.
- Daartoe wordt een systeem van aanvullende belastingen toegepast dat ertoe leidt dat het totale bedrag aan winstbelastingen dat moet worden betaald over de winst in elke jurisdictie ten minste het minimumtarief van 15% bedraagt.
- Primair is de uiteindelijke moedermaatschappij van een groep verplicht om de aanvullende belasting te betalen, in het rechtsgebied waar zij gevestigd is, over de winsten van haar dochterondernemingen die minder dan 15% worden belast.

De RJ-Uiting 2023-14 en 2024-3 is relevant voor Nederlandse rechtspersonen die zullen moeten voldoen aan de "Wet minimumbelasting 2024, ofwel Pijler 2", gebaseerd op de "Pillar Two Model rules" van de OESO. Dit betreffen multinationale en binnenlandse groepen met een geconsolideerde groepsomzet van meer dan EUR 750 miljoen. RJ 272 is ook van toepassing op minimumbelastingen die voortvloeien uit aangenomen of aangekondigde belastingwetgeving die als doel hebben de Pijler 2-modelregels die zijn gepubliceerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, ofwel OESO, te implementeren.

Als uitzondering op de vereisten in RJ 272 dient een rechtspersoon geen latente belastingvorderingen en -verplichtingen te verwerken die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen. Ook moet in de toelichting inzicht worden gegeven in de verwachte effecten van de Pijler 2- wetgeving.

Nieuwe regelgeving	Waar is de nieuwe regelgeving te vinden
1. Toepassing verhoogde grensbedragen	RJ-Uiting 2024-4: wijziging grensbedragen
2. Verslaggeving bij onzekerheid over continuïteit	RJ-Uiting 2023-03: wijzigingen in RJ 170
3. Verduidelijking presentatie en classificatie financiële instrumenten	RJ-Uiting 2023-04: wijzigingen in RJ 240 en RJ 290
4. Verwerking resultaten op intercompany transacties	RJ-Uiting 2023-08: wijzigingen in RJ 260; RJ-Uiting 2022-09
5. Wijzigingen in het kasstroomoverzicht	RJ-Uiting 2023-01: wijzigingen in RJ 360
6. RJ-Uiting inzake de pijler 2 winstbelastingen	RJ-Uiting 2023-14 en 2024-3: Wijziging RJ 272

EY | Building a better working world

EY is building a better working world by creating new value for clients, people, society and the planet, while building trust in capital markets.

Enabled by data, AI and advanced technology, EY teams help clients shape the future with confidence and develop answers for the most pressing issues of today and tomorrow.

EY teams work across a full spectrum of services in assurance, consulting, tax, strategy and transactions. Fueled by sector insights, a globally connected, multi-disciplinary network and diverse ecosystem partners, EY teams can provide services in more than 150 countries and territories.

All in to shape the future with confidence.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2024 EY Accountants B.V.
All Rights Reserved.

ED none.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com