

Handboek Externe Verslaggeving 2019

*Een praktische handreiking voor toepassing
NL GAAP*

Voorwoord

Het Deloitte Handboek Externe Verslaggeving 2019 vormt een praktische handreiking voor toepassing van NL GAAP. In dit handboek worden in kort bestek belangrijke wettelijke bepalingen en richtlijnen voor het opstellen van de jaarrekening volgens NL GAAP besproken. Onder NL GAAP wordt verstaan de Nederlandse wettelijke voorschriften en jurisprudentie inzake verslaggeving tezamen met de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Nederlandse rechtspersonen kunnen de jaarrekening opstellen volgens NL GAAP dan wel volgens IFRS, met uitzondering van ondernemingen die een notering hebben aan een gereguleerde markt in de EER (bijvoorbeeld EuroNext Amsterdam). Zij dienen IFRS toe te passen in de geconsolideerde jaarrekening. Dit handboek is niet primair gericht op IFRS. Daarvoor wordt verwezen naar zowel andere (IFRS-gerelateerde) uitgaven van Deloitte als naar de specifieke website over IFRS van Deloitte (www.iasplus.com). Wel vermelden wij per onderwerp de belangrijke verschillen tussen NL GAAP en IFRS.

Per onderwerp worden praktische voorbeelden gegeven. Ten behoeve van middelgrote en kleine rechtspersonen wordt per onderwerp tevens aandacht besteed aan de inrichtingsvrijstellingen voor deze rechtspersonen. De publicatievrijstellingen van middelgrote en kleine rechtspersonen worden niet behandeld in dit handboek. Daarvoor wordt verwezen naar de Deloitte Checklist Externe Verslaggeving. De verslaggeving door microrechtspersonen wordt specifiek behandeld in hoofdstuk 39. De verslaggeving door stichtingen en verenigingen wordt besproken in hoofdstuk 40. Bij dit handboek is primair gebruikgemaakt van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ-bundel, jaareditie 2018 en de RJk-bundel, jaareditie 2018 die van toepassing zijn op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019).

De bijlage met wetteksten en besluiten bevordert voorts de naslagfunctie en toegankelijkheid van dit handboek. De teksten van dit handboek zijn afgesloten op 1 februari 2019.

De redactie van dit handboek ontvangt graag uw op- en aanmerkingen die de kwaliteit van dit handboek kunnen verhogen (ckimenai@deloitte.nl).

Rotterdam, februari 2019

Samenvatting wijzigingen in wet- en regelgeving

In deze samenvatting worden de wijzigingen in wet- en regelgeving op hoofdlijnen besproken. Deze wijzigingen bestaan met name uit wijzigingen in wetgeving en wijzigingen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (jaareditie 2018 voor middelgrote en grote rechtspersonen en jaareditie 2018 voor micro- en kleine rechtspersonen). Beide jaaredities zijn van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Enkele wijzigingen zijn al van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018. Als laatste wordt in deze samenvatting ook aandacht besteed aan nieuwe ontwerprichtlijnen. Er wordt geen aandacht besteed aan de wijzigingen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving met betrekking tot bijzondere bedrijfstakken (zoals pensioenfondsen, woningcorporaties en fondsenwervende organisaties), omdat in dit handboek niet specifiek aandacht wordt besteed aan de verslaggeving door rechtspersonen in bijzondere bedrijfstakken.

1 Wijzigingen in wetgeving

1.1 Wijzigingen Titel 9 Boek 2 BW

Door middel van de Verzamelwet Justitie en Veiligheid 2018 zijn onder meer enkele (technische) onvolkomenheden in Titel 9 Boek 2 BW aangepast. De aanpassingen gelden vanaf 19 september 2018. Naast het herstel van enkele foutieve verwijzingen en verletteringen zijn de volgende omissies – samenhangend met de uitvoering van de Europese richtlijn jaarrekening 2013³⁴ EU – hersteld:

- indien een microrechtspersoon gebruik maakt van de vrijstelling van de verplichting om in de balans opgave te doen van overlopende posten wat betreft de overige bedrijfskosten, dan dient het feit dat geen overlopende activa en passiva zijn opgenomen onderaan de balans te worden vermeld (art. 2:395a lid 3 BW);
- voor het totaal van de schulden dient een microrechtspersoon aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd ten hoogste een jaar is en tot welk bedrag de resterende looptijd langer dan een jaar is (art. 2:395a lid 4 BW);
- een kleine rechtspersoon moet de kosten die verband houden met de oprichting en met de uitgifte van aandelen (art. 2:365 lid 1 onder a BW) en opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal (art. 2:370 lid 1 onder d BW) afzonderlijk vermelden. Verder wordt de situatie hersteld dat een kleine rechtspersoon ten aanzien van vorderingen met een looptijd van meer dan een jaar (art. 2:375 lid 2, eerste volzin BW) alleen het totaalbedrag dient te vermelden (art. 2:396 lid 3 BW);
- middelgrote rechtspersonen moeten ook in hun publicatiestukken de kosten die verband houden met de oprichting en met de uitgifte van aandelen (art. 2:365

lid 1 onder a BW) en opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal (art. 2:370 lid 1 onder d BW) vermelden, evenals het totaalbedrag van herwaarderingen van vaste activa (art. 2:368 lid 2 onder a BW) (art. 2:397 lid 5 BW);

- een verwijzing naar de specifieke richtlijnen voor de jaarrekening van banken en verzekeraars, die ten onrechte was geschrapt, is weer opgenomen (art. 2:408 BW).

In Bijlage 2 van dit handboek 'Bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW' zijn alle aanpassingen zichtbaar gemaakt.

1.2 Ontwerpbesluit aanwijzing organisaties van openbaar belang Wta

De minister van Financiën heeft in oktober 2018 een ontwerpbesluit tot wijziging van het Besluit toezicht accountantsorganisatie naar de Eerste en Tweede Kamer gestuurd. In dit besluit wordt een aantal organisaties aangewezen als organisatie van openbaar belang als bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties. Dit betreft:

- netbeheerders als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel k, van de Elektriciteitswet 1998 of artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Gaswet;
- woningcorporaties (toegelaten instellingen), die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer dan 5.000 verhuureenheden bezitten;
- drie instellingen voor het wetenschapsbeleid (de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen (KNAW), de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) en de Koninklijke Bibliotheek (KB));
- pensioenfondsen die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, kwalificeren als grote fondsen als bedoeld in artikel 35a, vijfde lid, onderdeel b, van het Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling.

Het besluit is bij het afsluiten van de teksten van dit handboek (1 februari 2019) nog niet vastgesteld. Na inwerkingtreding van het besluit worden deze organisaties altijd als grote onderneming aangemerkt. Op grond van art. 2:398 lid 7d BW zijn zij dan namelijk uitgesloten van het gebruik van de inrichtings- en publicatievrijstellingen die gelden voor micro-, kleine en middelgrote rechtspersonen in art. 2:395a, 396 en 397 BW.

1.3 Wetsvoorstel inzake verklaring ongelijke beloning van vrouwelijke en mannelijke werknemers

In april 2014 is bij de Tweede Kamer een wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de ondernemingsraden (WOR) en het Burgerlijk Wetboek ingediend. Dit wetsvoor-

stel is erop gericht om gelijke beloning van mannen en vrouwen te bevorderen. Naast enkele aanvullingen van de WOR wordt voorgesteld aan art. 2:391 BW (over het bestuursverslag) een lid toe te voegen. Het voorstel houdt in dat in het bestuursverslag informatie over de omvang van de verschillen in beloning van vrouwelijke en mannelijke werknemers wordt opgenomen. Indien sprake is van ongelijke beloning moet een verklaring voor dit verschil worden gegeven en moet worden uiteengezet op welke wijze wordt getracht gelijke beloning te bevorderen. Dit wetsvoorstel is bij het afsluiten van de teksten van dit handboek (1 februari 2019) nog niet door de Tweede Kamer aangenomen.

2 Wijzigingen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen (RJ-bundel)

In de jaareditie 2018 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen (RJ-bundel) zijn diverse richtlijnen definitief geworden. De jaareditie 2018 is van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Enkele wijzigingen zijn al van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018. Voor alle nieuwe richtlijnen in de jaareditie 2018 geldt dat eerdere toepassing wordt aanbevolen.

2.1 Nieuwe richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019

2.1.1 Kosten van groot onderhoud

Tot op heden gaf de RJ-bundel drie mogelijkheden voor het verwerken van kosten van groot onderhoud, te weten:

- verwerken in de boekwaarde van het actief (de zogenoemde componentenmethode);
- verwerken via een onderhoudsvoorziening; of
- verwerken in de winst-en-verliesrekening op het moment dat het groot onderhoud wordt uitgevoerd.

De laatstgenoemde mogelijkheid is vervallen. Reden hiervoor is dat de andere methoden tot een betere toerekening van lasten leiden en daarmee tot een beter inzicht in het resultaat en vermogen. De economische voordelen van de kosten van groot onderhoud hebben immers betrekking op meerdere boekjaren en niet op een enkel boekjaar. Indien wordt gekozen om voortaan de componentenmethode toe te passen, is het toegestaan die stelselwijziging prospectief te verwerken. In dat geval heeft de stelselwijziging geen effect op het beginvermogen. Een stelselwijziging die inhoudt dat de kosten van groot onderhoud voortaan via

een onderhoudsvoorziening worden verwerkt, wordt retrospectief verwerkt. In dat geval wordt het effect van de stelselwijziging via het beginvermogen verwerkt en worden de vergelijkende cijfers aangepast.

Bij toepassing van de componentenmethode gaf de RJ-bundel de mogelijkheid om voor groot onderhoud de componentenmethode toe te passen (1) vanaf het moment van aankoop van het actief, of (2) pas vanaf het moment dat groot onderhoud werd gepleegd. De tweede mogelijkheid is vervallen. Ook deze stelselwijziging mag prospectief worden verwerkt. In dat geval wordt voor activa die zijn aangeschaft vanaf 1 januari 2019 het groot onderhoud als afzonderlijke component verwerkt en afgeschreven vanaf het moment van aankoop. Voor activa die tot en met 31 december 2018 zijn aangeschaft, wordt dat pas gedaan vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd. In beide gevallen wordt op het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd de eventueel resterende boekwaarde van de vervangen component ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht.

In paragraaf 7.2 is een voorbeeld opgenomen van de prospectieve verwerking van een stelselwijziging waarbij de kosten van groot onderhoud werden verwerkt in de winst-en-verliesrekening op het moment dat het groot onderhoud wordt uitgevoerd, en waarbij wordt overgegaan naar verwerking via de componentenmethode.

2.1.2 Presentatie en toelichting van schulden

Als na balansdatum maar voor het opmaken van de jaarrekening een (deel van een) langlopende schuld vervroegd is afgelost, is het voortaan toegestaan (maar niet langer verplicht) dat deel van de schuld als kortlopend te verantwoorden. Verder wordt vanaf boekjaar 2019 (1) voor iedere groep van langlopende schulden een mutatie-overzicht opgenomen in de toelichting en (2) is bij bepaalde gebeurtenissen nadrukkelijker toelichting vereist van voorwaarden en bepalingen rondom schulden, bijvoorbeeld de voorwaarden en bepalingen zoals vastgelegd in bankconvenanten. De voorwaarden en bepalingen rondom schulden moeten met name worden toegelicht als gedurende het boekjaar schulden die langlopend waren, direct of op korte termijn opeisbaar zijn geworden. Bijvoorbeeld als gevolg van het niet voldoen aan de bankconvenanten. Ook moeten de voorwaarden en bepalingen rondom schulden worden toegelicht in de situatie dat schulden op het moment van opmaken van de jaarrekening nog niet op korte termijn opeisbaar zijn geworden, maar die situatie wel dicht wordt benaderd. Die informatie kan tevens relevant zijn in het kader van het toelichten van het liquiditeitsrisico dat de rechtspersoon loopt.

2.1.3 Belastinglatenties tegen contante waarde: waardering

Bij de berekening van de contante waarde van belastinglatenties moet rekening worden gehouden met de levensduur van de activa en passiva waarop de latenties

betrekking hebben. Soms kan echter gebruik worden gemaakt van fiscale faciliteiten die het mogelijk maken dat latenties worden doorgeschoven naar andere (veelal nieuwe) activa of passiva. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft thans bepaald dat hiermee rekening moet worden gehouden als het zeer waarschijnlijk is dat de latentie wordt doorgeschoven. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn bij sloop- en herbouw van activa met dezelfde aard dan wel verkoop en aanschaf van activa met eenzelfde economische functie ingeval van een herinvesteringsreserve.

2.1.4 Belastinglatenties tegen contante waarde: verwerking rentetoevoeging

Belastingen die betrekking hebben op posten die rechtstreeks in het eigen vermogen zijn verwerkt, moeten eveneens rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt. Dat geldt dus ook voor mutaties in belastinglatenties. Echter, in geval van waardering van belastinglatenties tegen contante waarde was in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving niet duidelijk bepaald hoe de mutatie in de belastinglatenties als gevolg van de rentetoevoeging (het 'oprenten') moet worden verwerkt. Oftewel of het oprenten eveneens rechtstreeks in het eigen vermogen moet worden verwerkt, of in de winst-en-verliesrekening (als onderdeel van de belastinglast of -bate). De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft verduidelijkt dat ook de mutatie in de belastinglatentie als gevolg van het oprenten rechtstreeks in het eigen vermogen wordt verwerkt.

2.1.5 Incidentele herwaardering van buitengebruik gestelde materiële vaste activa

Tot op heden gaf de RJ-bundel de mogelijkheid om buitengebruik gestelde materiële vaste activa waarvan was besloten deze te verkopen, door middel van een incidentele herwaardering te waarderen tegen de hogere opbrengstwaarde. Deze mogelijkheid is vervallen.

2.1.6 Toepassing van IFRS 16 'Leases'

Het is toegestaan bij het opstellen van de jaarrekening de bepalingen van IFRS 16 'Leases' toe te passen, in plaats van de bepalingen van RJ 292 'Leasing'. Wel moet in dat geval IFRS 16 integraal en consistent worden toegepast, derhalve inclusief de toelichtingsvereisten van IFRS 16. Kort gezegd houdt IFRS 16 in dat alle leases door lessees op de balans moeten worden opgenomen, met uitzondering van leases met een leasetermijn van maximaal 12 maanden en leases waarvan het leaseobject een lage nieuwwaarde heeft. Onder RJ 292 worden alleen financiële leases door lessees op de balans opgenomen.

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft tevens de invloed van IFRS 16 op RJ 292 'Leasing' onderzocht. Daarbij was met name aandacht voor de bepalingen

over de beoordeling of een overeenkomst al dan niet een lease bevat, en aandacht voor de in de toelichting op te nemen informatie. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft via een RJ-Uiting tekstvoorstellen voor aanpassing van deze punten in RJ 292 gepubliceerd. Zie paragraaf 2.3.5 van dit hoofdstuk.

2.1.7 Stichtingen en verenigingen: nalatenschappen

Voor stichtingen en verenigingen zoals beschreven in hoofdstuk 39 is in RJ-Uiting 2017-13 verduidelijkt hoe een verkregen nalatenschap verwerkt moet worden. Nalatenschappen moeten bij de eerste verwerking worden gewaardeerd tegen de reële waarde. Daarbij moet rekening worden gehouden met eventuele rechten van vruchtgebruik. De Raad voor de Jaarverslaggeving acht het aanvaardbaar voor de waardering van onroerende zaken de laatst beschikbare WOZ-waarde te hanteren. Voor de waardering van het vruchtgebruik acht de Raad voor de Jaarverslaggeving het aanvaardbaar de fiscale waarde van het vruchtgebruik te gebruiken.

2.2 Nieuwe richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018

2.2.1 Toepassing van IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers'

Onder toepassing van IFRS geldt voor boekjaren vanaf 2018 IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers'. IFRS 15 vervangt de huidige standaarden IAS 18 'Revenue' en IAS 11 'Construction Contracts' en gerelateerde interpretaties. Op 1 oktober 2018 is RJ-Uiting 2018-6: 'Mogelijkheid om opbrengsten en gerelateerde kosten conform IFRS 15 te verwerken onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving' gepubliceerd. De Raad voor de Jaarverslaggeving staat voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018 toe dat rechtspersonen IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toepassen voor opbrengsten en gerelateerde kosten. IFRS 15 moet dan wel integraal en consistent worden toegepast. Als van deze optie gebruik wordt gemaakt komt de toepassing van IFRS 15 in plaats van de toepassing van de bepalingen van RJ 270 met betrekking tot de verkoop van goederen en het verlenen van diensten en de bepalingen van RJ 221 met betrekking tot onderhanden projecten in opdracht van derden.

De Raad voor de Jaarverslaggeving is in 2017 gestart met een project dat als doel heeft te bepalen op welke wijze de bepalingen van IFRS 15 kunnen worden opgenomen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. De Raad voor de Jaarverslaggeving verwachtte in de loop van 2018 hieromtrent een besluit te nemen. Dit project is bij het afsluiten van de teksten van dit handboek (1 februari 2019) echter nog onderhanden.

2.2.2 Bijzondere waardeverminderingen financiële instrumenten

Onder toepassing van IFRS geldt voor boekjaren vanaf 2018 IFRS 9 'Financial Instruments'. IFRS 9 vervangt IAS 39 en resulteert in wijzigingen van de classificatie en waardering, impairment en hedge accounting van financiële instrumenten. Na analyse van IFRS 9 is door de Raad voor de Jaarverslaggeving besloten dat het wenselijk is om het aspect impairment van IFRS 9 te faciliteren in de RJ-bundel. Om die reden is het voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018 toegestaan (maar niet verplicht) om impairments van financiële instrumenten te bepalen conform het 'expected credit loss model' van IFRS 9, in plaats van de bepalingen van RJ 290 ('incurred loss model'). Als voor deze optie wordt gekozen moeten ook de onder IFRS vereiste toelichtingen worden gegeven. Deze stelselwijziging moet retrospectief worden toegepast in overeenstemming met RJ 140 'Stelselwijzigingen' (dat wil zeggen dat het beginvermogen wordt aangepast op het nieuwe stelsel), waarbij echter de vergelijkende cijfers niet hoeven te worden aangepast.

Een bijzonderheid ontstaat als 'combinatie 3' wordt toegepast. Combinatie 3 wil zeggen dat de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld op basis van IFRS-EU, in combinatie met de enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9 Boek 2 BW waarbij de waarderingsgrondslagen worden toegepast die de rechtspersoon ook in de geconsolideerde jaarrekening heeft toegepast. Op grond van IFRS 9 moet dan zowel in de geconsolideerde als in de enkelvoudige jaarrekening bij de waardering van leningen en vorderingen rekening worden gehouden met te verwachten kredietverliezen. In de geconsolideerde jaarrekening worden te verwachten kredietverliezen inzake leningen en vorderingen op geconsolideerde deelnemingen geëlimineerd. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft bepaald dat dit ook wordt geëlimineerd in de enkelvoudige jaarrekening onder combinatie 3. De eliminatie in de enkelvoudige jaarrekening kan worden verwerkt in de boekwaarde van de deelnemingen of in de boekwaarde van de leningen en vorderingen. Gevolg van deze eliminatie is dat hierdoor niet een verschil ontstaat tussen enkelvoudig en geconsolideerd vermogen en resultaat.

2.2.3 Kerncijfers en kengetallen

In RJ 430 is nieuw opgenomen dat kerncijfers en kengetallen die in de jaarstukken zijn opgenomen en die niet direct uit de jaarrekening zijn af te leiden duidelijk dienen te worden omschreven en toegelicht (waaronder de definitie, berekeningswijze en, voor zover mogelijk, een cijfermatige aansluiting met posten in de jaarrekening). Deze kerncijfers en kengetallen mogen niet met meer nadruk worden gepresenteerd dan kerncijfers en kengetallen die wel direct uit de jaarrekening kunnen worden afgeleid. Dit geldt voor alle kerncijfers en kengetallen die zijn opgenomen in de jaarrekening, het bestuursverslag en in de overige informatie bij

de jaarstukken. Verduidelijkt is dat onder kerncijfers en kengetallen ook zogenoemde alternatieve prestatie maatstaven vallen, zoals EBITDA.

2.2.4 Verslag raad van commissarissen

Beursgenoteerde ondernemingen moeten op grond van de Nederlandse corporate governance code een verslag van de raad van commissarissen opnemen in de jaarstukken. Een van de best practice bepalingen van de code vereist dat de raad van commissarissen verslag doet van de beloningsverhoudingen binnen de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Een van de manieren waarop de vennootschap toelichting kan geven op de beloningsverhoudingen, is het vermelden van de verhouding tussen de beloning van de hoogst betaalde bestuurders en de beloning van de overige werknemers. In de praktijk wordt dit ook wel aangeduid met de term 'pay ratio'. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft aandachtspunten aangegeven die relevant zijn bij het bepalen en toelichten van de beloningsverhouding. Daarnaast heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving aangegeven dat moet worden toegelicht op welke wijze de beloningsverhouding is berekend en welke keuzes daarbij zijn gemaakt.

Voor de andere best practice bepalingen van de code met betrekking tot het verslag van de raad van commissarissen heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving beschreven op welke wijze mede invulling zou kunnen worden gegeven aan de desbetreffende bepaling. Voor een inhoudelijke beschrijving verwijzen wij naar RJ 405 'Verslag raad van commissarissen'.

2.3 Nieuwe ontwerprichtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

2.3.1 Onzekere belastingposities

Onzekere belastingposities zijn verschuldigde en/of te vorderen belastingen alsmede latente belastingen waarvan het onzeker is of de belastingautoriteiten zullen instemmen met (de voorgenomen wijze van indienen van) de fiscale aangifte. Een belastingautoriteit kan naast de belastingdienst ook een rechtbank zijn. Tot nu toe was niet duidelijk geregeld hoe onzekere belastingposities verwerkt en gewaardeerd moeten worden. Met name is de vraag of onzekere belastingvorderingen pas moeten worden opgenomen als het vrijwel zeker is dat deze zullen worden gerealiseerd, of al op het moment dat dit waarschijnlijk is (zoals bij onzekere verplichtingen). De Raad voor de Jaarverslaggeving stelt voor om (latente) belastingvorderingen en -verplichtingen:

- te waarderen in overeenstemming met de fiscale aangifte indien het waarschijnlijk is ('more likely than not') dat de fiscale autoriteiten met de aangifte zullen instemmen; en

- als dit laatste niet waarschijnlijk is, de waardering te baseren op de beste schatting van het afwijkende belastingbedrag ten opzichte van de fiscale aangifte.

Er wordt derhalve geen onderscheid gemaakt tussen het opnemen van onzekere vorderingen en onzekere verplichtingen. Bij de waardering moet verder als uitgangspunt worden genomen dat de fiscale autoriteiten over alle relevante informatie beschikken en dat toetsing van de onzekere belastingpositie door de fiscale autoriteiten zal plaatsvinden. Daarnaast moeten onzekere belastingposities worden toegelicht, ook als ze niet in de balans zijn opgenomen.

2.3.2 Saldering belastinglatenties

Tot nu toe is bepaald dat latente belastingvorderingen en -verplichtingen gesaldeerd in de balans worden gepresenteerd indien en voor zover de acute belastingvorderingen en -verplichtingen ook gesaldeerd zouden moeten worden. Daarbij is echter niet duidelijk of latenties alleen gesaldeerd kunnen worden als ze simultaan worden afgewikkeld, of dat verschillen in looptijden geen rol spelen. De Raad voor de Jaarverslaggeving stelt voor dat ten behoeve van gesaldeerde presentatie in de balans latenties niet simultaan afgewikkeld hoeven te worden en dat verschillen in looptijden geen rol spelen. Voorgesteld wordt om latente belastingvorderingen en -verplichtingen gesaldeerd te presenteren indien en voor zover:

- de rechtspersoon beschikt over een deugdelijk juridisch instrument om acute belastingvorderingen te verrekenen met acute belastingverplichtingen voor zover deze betrekking hebben op hetzelfde boekjaar. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een fiscale eenheid waarin de te vorderen belasting van de ene rechtspersoon over een bepaald jaar wordt verrekend met de te betalen belasting van een andere rechtspersoon over datzelfde jaar; en
- de latenties betrekking hebben op belasting naar de winst geheven door dezelfde belastingautoriteit op dezelfde belastbare rechtspersoon of fiscale eenheid.

2.3.3 Onderscheid eigen vermogen en vreemd vermogen in de enkelvoudige jaarrekening

In de geconsolideerde jaarrekening is (en blijft) het verplicht om het eigen en vreemd vermogen te classificeren op grond van de economische realiteit. In de enkelvoudige jaarrekening is de juridische vorm van financiële instrumenten bepalend voor het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen. Voorgesteld wordt om bij de classificatie van eigen en vreemd vermogen in de enkelvoudige jaarrekening ook een classificatie op grond van de economische realiteit toe te staan. Onder de huidige bepalingen kan een rechtspersoon in de enkelvoudige jaarrekening slechts de juridische vorm van financiële instrumenten weergeven. Dat wordt als te strikt gezien, zeker in situaties dat een rechtspersoon geen ge-

consolideerde jaarrekening opstelt maar uitsluitend een enkelvoudige jaarrekening. Door middel van deze voorgestelde wijziging wordt ook in de enkelvoudige jaarrekening de mogelijkheid geboden te kiezen voor classificatie op grond van de economische realiteit.

2.3.4 Waardering voorzieningen en presentatie rentetoevoeging

De Raad voor de Jaarverslaggeving is van mening dat, als het effect van tijdswaarde materieel is, waardering van voorzieningen tegen contante waarde tot een beter inzicht in het resultaat en vermogen leidt dan waardering tegen nominale waarde. Daarom stelt de Raad voor de Jaarverslaggeving voor om indien het effect van tijdswaarde materieel is, voorzieningen voortaan te waarderen tegen contante waarde. Of het effect van tijdswaarde materieel is hangt onder meer af van de omvang van de voorziening, de looptijd en de disconteringsvoet. Indien de periode waarover de uitgaven contant worden gemaakt maximaal een jaar is, behoeft de voorziening in ieder geval niet tegen de contante waarde te worden opgenomen. Dit geldt overigens niet voor voorzieningen voor latente belastingverplichtingen. Voor belastinglatenties blijft gelden dat die worden gewaardeerd tegen hetzij de nominale waarde hetzij de contante waarde.

Tevens stelt de Raad voor de Jaarverslaggeving voor om de mutatie in de voorziening als gevolg van rentetoevoeging als interestlast te presenteren, en presentatie als dotatie aan de voorziening niet langer toe te staan. De Raad voor de Jaarverslaggeving is van mening dat dit zorgt voor betere vergelijkbaarheid van jaarrekeningen en dat deze presentatie meer recht doet aan de werkelijke aard van deze lasten.

2.3.5 Leasing: identificeren of een overeenkomst een lease bevat en toelichting van leaseovereenkomsten

Naar aanleiding van IFRS 16 'Leases' heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving de invloed van IFRS 16 op RJ 292 'Leasing' onderzocht. Daarbij was met name aandacht voor de bepalingen over de beoordeling of een overeenkomst al dan niet een lease bevat, en aandacht voor de in de toelichting op te nemen informatie. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft via een RJ-Uiting tekstvoorstellen voor aanpassing van deze punten in RJ 292 gepubliceerd.

Beoordelen of een overeenkomst een lease bevat

De huidige bepalingen om te beoordelen of een overeenkomst een lease bevat zijn gebaseerd op IFRIC 4 'Determining Whether an Arrangement Contains a Lease'. Met het op 1 januari 2019 van kracht worden van IFRS 16 (zie paragraaf 2.1.6 van dit hoofdstuk) is IFRIC 4 vervallen. De Raad voor de Jaarverslaggeving stelt voor de hoofdlijnen van de bepalingen in IFRS 16 over dit onderwerp op te nemen in RJ 292. Daarbij wordt met name gekeken naar de zeggenschap over