

VOORWOORD

Status van de Raad voor de Jaarverslaggeving

In september 1981 is de Stichting voor de Jaarverslaggeving (SJ) opgericht door de volgende organisaties:

- het Verbond van Nederlandse Ondernemingen (VNO)
- het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (NCW)
- de Federatie Nederlandse Vakbeweging (FNV)
- het Christelijk Nationaal Vakverbond in Nederland (CNV)
- de Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA)¹.

In december 2001 is de Vereniging van Beleggingsanalisten (VBA) toegetreden tot het bestuur van de SJ. VBA participeert al sinds 1 januari 1986 in de RJ.

De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA)¹ neemt vanaf 1 juli 2002 deel aan het bestuur van de SJ. De NOvAA bezet tevens één zetel in de RJ.

Sinds 1 oktober 2002 participeert de Koninklijke Vereniging MKB-Nederland (MKB) in het bestuur van de SJ. MKB bekleedt één zetel in de RJ.

Eumedion is op 8 december 2006 toegetreden tot het bestuur van de SJ.

De Sociaal-Economische Raad (SER), de NBA en Eumedion dragen jaarlijks financieel bij aan de SJ.

Het doel van de Stichting is in de Statuten als volgt omschreven:

1. De Stichting heeft ten doel de kwaliteit en bruikbaarheid van de externe verslaggeving, in het bijzonder van de jaarrekening, binnen Nederland door rechtspersonen en andere juridische entiteiten te bevorderen.
2. De kwaliteit van de externe verslaggeving is van belang voor gebruikers van informatie. Gebruikers omvatten huidige en potentiële beleggers, werknemers, geldschieters, leveranciers en andere handelscrediteuren, cliënten, toezichthouders, overheden en hun instellingen alsmede het publiek.
3. De Stichting tracht dit doel te bereiken door:
 - a. het publiceren van (ontwerp-)richtlijnen en stellige uitspraken en aanbevelingen inzake externe verslaggeving;
 - b. het gevraagd of ongevraagd adviseren van de overheid en van andere regelgevende instanties aangaande voorschriften inzake externe verslaggeving;
 - c. te participeren in internationale organisaties die zich bezig houden met het bevorderen van de kwaliteit van of het ontwikkelen van standaarden ten behoeve van de externe verslaggeving.

1. Per 1 januari 2013 zijn NIVRA en NOvAA opgegaan in de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA).

Als orgaan van de Stichting is ingesteld de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) die bij uitsluiting van het bestuur belast is met het opstellen en het publiceren van de in de doelomschrijving genoemde stellige uitspraken, aanbevelingen en adviezen.

De RJ is samengesteld uit representanten van organisaties representatief voor de categorie van verschaffers, de gebruikers en de controleurs van informatie verschaft in de externe verslaggeving, in het bijzonder in de jaarrekening van rechtspersonen of ander juridische entiteiten. De benoeming van de leden van de RJ geschiedt door het bestuur op voordracht van een benoemingscommissie. De onafhankelijke voorzitter van de RJ wordt eveneens benoemd door het bestuur van de Stichting voor de Jaarverslaggeving.

Het tripartiete overlegorgaan als voorloper van de Raad voor de Jaarverslaggeving

De werkzaamheden van de Raad voor de Jaarverslaggeving zijn de voortzetting van die van het Tripartiete Overlegorgaan (TO), waarvan de geschiedenis tot het eind van de zestiger jaren teruggaat.

In de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen, waarvan het Ontwerp op 13 mei 1968 bij de Staten-Generaal werd ingediend, is bepaald dat de grondslagen waarop de waardering van de activa en de passiva en de bepaling van het resultaat berusten, moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Blijkens de Memorie van Toelichting op dat Ontwerp verwachtte de minister van Justitie dat het georganiseerd bedrijfsleven, tezamen met de organisatie der accountants, de in het maatschappelijk verkeer gehanteerde grondslagen van waardering en winstberekening zou inventariseren en toetsen. Bij deze toetsingsarbeid zouden bedrijfsleven en accountants zich moeten laten leiden door hetgeen naar hun oordeel in het huidige bestel in het maatschappelijk verkeer en ter voldoening aan de eisen van (thans) artikel 2:362 BW als aanvaardbaar kan worden beschouwd. De minister verwachtte dat de hieruit voortvloeiende publicaties omtrent aanvaardbare grondslagen in een duidelijke behoefte van de ondernemingsbesturen zouden voorzien en mede ter oriëntatie van de Ondernemingskamer van het Gerechtshof te Amsterdam zouden kunnen dienen wanneer een geschil ter zake aan haar oordeel zou worden voorgelegd.

Na het inwerkingtreden van de Wet in 1970 is de door de minister geuite verwachting gerealiseerd door de instelling, in 1971, van het Tripartiete Overlegorgaan (TO), waarin de Commissies Jaarverslaggeving van de organisaties van werkgevers, werknemers en accountants tot in 1982 hebben samengewerkt. Nadien is de arbeid van het TO door de Raad voor de Jaarverslaggeving voortgezet.

Taak van de Raad voor de Jaarverslaggeving

Sinds het tot stand komen van de wettelijke regeling voor jaarrekeningen in 1970 wordt aan de daarin toegepaste grondslagen van waardering en resultaatbepaling de eis gesteld dat deze voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. In de Aanpassingswet Vierde EEG-richtlijn (Wet aanpassing van de wetgeving aan de vierde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht) is deze verwijzing naar aanvaardbare normen verruimd en betrokken op het geheel van de jaarrekening. Evenals het TO beschouwt de RJ het als zijn taak om aan deze normen inhoud te geven. Blijkens de Memorie van Toelichting bij het in september 1980 ingediende Wetsontwerp Aanpassing Vierde EEG-richtlijn wordt deze taakopvatting alsook de wijze waarop daaraan uitvoering is gegeven, door de minister van Justitie van grote

betekenis geacht. Met deze taakopvatting beoogt de RJ richting te geven aan de jaarverslaggeving in Nederland. Dit oogmerk wordt geconcretiseerd door het opstellen en publiceren van Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

De uitvoering van de taak van de RJ

Voortgaande op de door het TO ingeslagen weg worden door de RJ voor nieuwe onderwerpen eerst ontwerp-Richtlijnen gepubliceerd. De daarop ontvangen commentaren worden bestudeerd en overwogen. Op basis daarvan worden de ontwerpen zo nodig herzien en vervolgens als Richtlijnen gepubliceerd.

Met deze werkwijze streeft de RJ ernaar de ervaringen en de inzichten van de verschaffers, de gebruikers en de controleurs van jaarrekeningen in de voorbereiding van Richtlijnen zoveel mogelijk te betrekken. De opvattingen omtrent de eisen die aan inhoud en vorm van de in de jaarrekening op te nemen informatie zijn te stellen, evolueren. Daarom gaat de RJ ervan uit dat ook de gepubliceerde Richtlijnen aan deze evolutie moeten worden aangepast. De RJ neemt daarom ook graag kennis van reacties en commentaren, waartoe het hanteren van de Richtlijnen aanleiding geeft. Deze worden in overweging genomen en zo nodig worden de Richtlijnen aangepast of gewijzigd.

De inhoud en de betekenis van de ontwerp-Richtlijnen en de 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 jaarrekening en 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 geacht kunnen worden een algemeen karakter te dragen. Ook de door de IASB uitgebrachte standaarden dragen bij aan de verdere ontwikkeling van de regelgeving inzake externe verslaggeving in Nederland. Kritisch wordt bezien of deze internationale regelgeving voor de middelgrote en grote rechtspersonen, waarvoor Titel 9 Boek 2 BW op grond van de eerste volzin van artikel 2:360 BW geldt, van toepassing zou moeten zijn, alvorens de standaarden in de (ontwerp-)Richtlijnen worden verwerkt.

Aldus vertrouwt de RJ erop de regels en normen voor jaarverslaggeving overzichtelijk en toegankelijk te maken voor verschaffers, gebruikers en controleurs van jaarverslaggeving. Voor zover het gaat om wettelijke voorschriften zijn deze 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 de voorschriften van de wet. Het is uiteraard in laatste instantie de rechter, die in elk aan zijn oordeel onderworpen geding zal bepalen welke normen voor de desbetreffende jaarrekeningen in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Dit impliceert de eigen verantwoordelijkheid van de verslaggevende onderneming 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 de ontwerp-Richtlijnen steun en richting aan de praktijk van de verslaggeving zullen geven. De hiervoor beschreven betekenis van de Richtlijnen wordt bevestigd in uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad.

De bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

Zowel de Richtlijnen als de ontwerp-Richtlijnen zijn gebaseerd op de geldende wettelijke regeling, zoals voornamelijk vervat in Titel 9 Boek 2 BW. De Richtlijnen zijn opgesteld op basis van gepubliceerde ontwerp-Richtlijnen, waarbij uiteraard ook de reacties op deze publicaties zijn betrokken.

Deze bundel Richtlijnen is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. De RJ houdt zich voortdurend aanbevolen voor reacties en commentaren. De uiterlijke datum waarop deze met betrekking tot ontwerp-Richtlijnen bij voorkeur worden ontvangen, is bij elke editie aangegeven.

Samenstelling Raad voor de Jaarverslaggeving

De Raad voor de Jaarverslaggeving bestond tijdens het samenstellen van de RJ-bundel 2018 uit de volgende personen:

Voorzitter

prof. dr. P.A.M. Sampers RA

Leden

J. Bakker RB RA
drs. P.A.M. Bos
drs. D. Manschot RA
mevr. drs. E.A. Marseille RA
drs. H.F.H. van de Meerendonk RA
drs. J.A.R. Ousen RA RBA
drs. G.M. van Santen RA (vicevoorzitter)
R.A.H. Smittenberg
mr. T. van Wijngaarden

Secretariaat

mr. dr. C.J.A. van Geffen
mevr. M. Eggenkamp-Klingers
mevr. drs. H.M.J. Jennissen
A.D. Meester

vaktechnisch secretaris
algemeen secretaris
algemeen secretaris
junior stafmedewerker

Waarnemers

Ministerie van Veiligheid en Justitie, Directie Wetgeving:

mevr. mr. drs. N. Hagemans

Ministerie van Financiën:

mevr. drs. O.G.M. Nijenhuis

Autoriteit Financiële Markten (AFM):

drs. P.R. Blok RA / drs. J.M. Wouterson RA

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA):

P. Hurks RA

VNO-NCW/MKB-Nederland:

drs. M.W. Noordzij

Samenstelling vaktechnische Staf

De vaktechnische Staf heeft als belangrijkste taken het voorbereiden van (ontwerp-) Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en interpretaties daarvan en het voorbereiden van commentaren op ontwerpen van International Financial Reporting Standards (IFRS) en van de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).

De vaktechnische Staf bestond tijdens het samenstellen van de RJ-bundel 2018 uit de volgende personen:

drs. R. van de Corput RA	DRV
mevr. drs. L.M.A. Geldof RA	Mazars
mevr. I.G.C. de Graaf-Oudhuis RA, voorzitter	PwC
drs. J.B. Hesselink RA	EY
dr. B. Kamp RA	BDO
mevr. drs. I. van Sloun RA	Deloitte
mevr. drs. C.L. Suurland RA	Deloitte
J.F.G. Tuithof RA MSc	PwC
mevr. T. van den Vlekkert-Zevenbergen RA MSc, vicevoorzitter	KPMG

ondersteuning door RJ-secretariaat:

mr. dr. C.J.A. van Geffen	vaktechnisch secretaris
A.D. Meester	junior stafmedewerker

De RJ is de vaktechnische Staf voor deze bijdrage zeer erkentelijk. De RJ dankt ook de RJ-werkgroepen en de vele anderen die met hun arbeid en hun adviezen de werkzaamheden van de RJ daadwerkelijk steunen.

Amsterdam, juli 2018

Raad voor de Jaarverslaggeving

prof. dr. P.A.M. Sampers RA
voorzitter

100 INLEIDING

Deze Richtlijn 100 (aangepast 2018) vervangt Richtlijn 100 (aangepast 2016) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

100.1 **Toepassing Richtlijnen en IFRS* in de geconsolideerde en/of enkelvoudige jaarrekening**

Wettelijke bepalingen

101 Dit hoofdstuk is mede gebaseerd op de volgende wettelijke bepalingen. Deze bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 900 Wetteksten:

- artikel 2:361 lid 1 BW; en
- artikel 2:362 lid 8 t/m lid 10 BW.

Definities

102 De volgende begrippen worden in dit hoofdstuk gebruikt. De betekenis van deze begrippen is omschreven in hoofdstuk 940 Begrippen:

- jaarrekening;
- geconsolideerde jaarrekening;
- enkelvoudige jaarrekening;
- IFRS*;
- beursgenoteerde rechtspersoon;
- equity methode; en
- netto-vermogenswaarde.

Toepassing

103 Artikel 2:362 lid 8 BW biedt rechtspersonen de mogelijkheid om zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens IFRS*. IFRS* betreft de door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden en interpretaties. Beursgenoteerde rechtspersonen, zoals bedoeld in alinea 102, zijn overigens op grond van de IAS-verordening verplicht de geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens IFRS*.

104 Niet-beursgenoteerde rechtspersonen zijn vrij hun enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening volgens IFRS* op te stellen. Indien de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt kan een rechtspersoon slechts de enkelvoudige jaarrekening volgens IFRS* opstellen indien de geconsolideerde jaarrekening ook volgens IFRS* is opgesteld. In onderstaande tabel zijn de mogelijke combinaties opgenomen die de wet biedt indien een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld naast de enkelvoudige jaarrekening.

	Geconsolideerde jaarrekening	Enkelvoudige jaarrekening
1.	Titel 9 Boek 2 BW	Titel 9 Boek 2 BW
2.	IFRS*	Titel 9 Boek 2 BW zonder toepassing van de optie om de waarderingsgrondslagen te hanteren die in de geconsolideerde jaarrekening zijn toegepast (artikel 362 lid 8)
3.	IFRS*	Titel 9 Boek 2 BW met toepassing van de optie om de waarderingsgrondslagen te hanteren die de rechtspersoon heeft toegepast in de geconsolideerde jaarrekening (artikel 362 lid 8)
4.	IFRS*	IFRS*

Toelichting bij combinatie 1

105 Indien de rechtspersoon de geconsolideerde jaarrekening opstelt volgens Titel 9 Boek 2 BW en dus niet IFRS* toepast, vereist artikel 2:362 lid 8 BW dat de enkelvoudige jaarrekening ook wordt opgesteld volgens Titel 9 Boek 2 BW. Deze combinatie is niet mogelijk voor beursgenoteerde rechtspersonen, zoals bedoeld in alinea 102, omdat zij op grond van de IAS-verordening de geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen volgens IFRS*. Indien een rechtspersoon niet kiest voor toepassing van IFRS* in de geconsolideerde jaarrekening, moeten de voorschriften van Titel 9 Boek 2 BW worden gevolgd en mag niet met een beroep op IFRS* daarvan worden afgeweken.

Toelichting bij combinatie 2

106 Indien de rechtspersoon de geconsolideerde jaarrekening opstelt op basis van IFRS* in combinatie met de enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9 Boek 2 BW, zonder toepassing van optie om de waarderingsgrondslagen toe te passen die de rechtspersoon ook in de geconsolideerde jaarrekening heeft toegepast zal in veel gevallen leiden tot een verschil in het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening en de enkelvoudige jaarrekening.

De kapitaalbeschermingsregels van de artikelen 2:365 lid 2, 373, 389 leden 8 en 10 en 390 BW zijn slechts van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening, omdat de enkelvoudige jaarrekening de basis vormt voor de dividenduitkeringen. De toepassing van deze kapitaalbeschermingsbepalingen is bij combinatie 2 (zie de tabel in alinea 104) vereist, omdat de enkelvoudige jaarrekening bij die combinaties wordt opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

Toelichting bij combinatie 3

107 Artikel 2:362 lid 8 BW staat het toe om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen op basis van IFRS* 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. De mogelijkheid om de waarderingsgrondslagen die worden toegepast in de geconsolideerde jaarrekening volgens IFRS* ook toe te passen in de enkelvoudige jaarrekening is door de wetgever gecreëerd om het mogelijk te maken het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening gelijk te houden aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening. Onder de

waarderingsgrondslagen vallen ook de classificatiegrondslagen die van invloed zijn op het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen.

Deze mogelijkheid houdt in feite in dat de rechtspersoon de enkelvoudige jaarrekening opstelt volgens de IFRS*-waarderingsgrondslagen die in de geconsolideerde jaarrekening zijn toegepast.

Geconsolideerde deelnemingen worden dan in de enkelvoudige jaarrekening gepresenteerd:

- a. tegen de netto-vermogenswaarde; of
- b. volgens de equity methode.

In overeenstemming met de bedoeling van de wetgever is het hierdoor mogelijk om het eigen vermogen volgens de enkelvoudige jaarrekening gelijk te houden aan het eigen vermogen volgens de geconsolideerde jaarrekening. Wordt de deelneming gepresenteerd volgens de equity methode op basis van de grondslagen zoals toegepast in de geconsolideerde jaarrekening, dan betekent dit bijvoorbeeld dat ook in de enkelvoudige jaarrekening een bijzondere waardevermindering van de goodwill ten aanzien van de betreffende (geconsolideerde) deelneming niet kan worden teruggenomen. Bij de presentatie tegen de netto-vermogenswaarde wordt goodwill afzonderlijk in de balans opgenomen en bij de presentatie volgens de equity methode als onderdeel van de post deelnemingen.

De enkelvoudige jaarrekening wordt wel op basis van Titel 9 Boek 2 BW opgesteld. De presentatie- en toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW moeten dus worden gevolgd. De presentatie- en toelichtingsvereisten van IFRS* in de enkelvoudige jaarrekening kunnen dus niet worden gevolgd als deze daarvan afwijken. Zo wordt bijvoorbeeld een belang dat op grond van artikel 2:24c BW als deelneming kwalificeert in de enkelvoudige jaarrekening als deelneming gepresenteerd, ook indien dit belang volgens IFRS* in de geconsolideerde jaarrekening op een andere wijze wordt gepresenteerd. Het Besluit modellen jaarrekening en de toelichtingsvereisten van Titel 9 Boek 2 BW zijn van toepassing. Indien artikel 2:402 BW van toepassing is, kan volstaan worden met een verkorte winst-en-verliesrekening. Indien IFRS* meer toelichting vereist is er vanzelfsprekend niets op tegen om ook die informatie in de enkelvoudige jaarrekening op te nemen.

Voorts zijn de volgende artikelen van Titel 9 Boek 2 BW en bepalingen uit deze bundel van toepassing (artikel 2:362 lid 9 BW):

Wetsartikel	Onderwerp	Richtlijnen
Artikel 2:362 lid 6 BW	Jaarrekening blijkt nadien in ernstige mate tekort te schieten	alinea 150.101 e.v.
Artikel 2:362 lid 7 BW	Posten jaarrekening in andere taal	alinea 190.109 e.v.
Artikel 2:362 lid 10 BW	Vermelding toegepaste standaarden	alinea 100.109
Artikel 2:365 lid 2 BW	Wettelijke reserve voor ontwikkelingskosten	alinea 240.229
Artikel 2:373 BW	Presentatie en toelichting van het eigen vermogen	hoofdstuk 240
Artikel 2:379 lid 1 en 2 BW	Gegevens over belangen	alinea 214.611 e.v.

Wetsartikel	Onderwerp	Richtlijnen
Artikel 2:380b letter d BW	Nummer handelsregister	
Artikel 2:382 BW	Gemiddeld aantal werknemers	alinea 315.105
Artikel 2:382a BW	Toelichting accountantshonoraria	alinea 390.301 e.v.
Artikelen 2:383 BW en 2:383b t/m 383e BW	Toelichting bestuurdersbeloningen	alinea 222.311 en 271.601 e.v.
Artikel 2:389 lid 8 BW	Reserve omrekeningsverschillen	alinea 122.211 en 240.229
Artikel 2:389 lid 10 BW	Toelichting verschillen in EV en resultaat enkelvoudig versus geconsolideerd	alinea 240.301
Artikel 2:390 BW	Herwaarderingsreserve	alinea 240.222 e.v.
Afdeling 7, artikel 2:391 BW	Bestuursverslag	hoofdstuk 400
Afdeling 8, artikel 2:392 BW	Overige gegevens	hoofdstuk 410
Afdeling 9 van Titel 9 BW2	Deskundigenonderzoek	hoofdstuk 398
Afdeling 10 van Titel 9 BW2	Openbaarmaking	hoofdstuk 396

Daarnaast wordt verwezen naar hoofdstuk 214 Financiële vaste activa, alinea 312 tot en met 312b.

107a Bij de waardering van de geconsolideerde deelneming in de enkelvoudige jaarrekening volgens de vermogensmutatiemethode (zie alinea 107) wordt de deelneming beschouwd als een samenstel van activa en passiva en niet als een ondeelbaar actief. Dit betekent in het algemeen dat te verwachten kredietverliezen (expected credit loss) zoals voorgeschreven in IFRS 9 op leningen en vorderingen op de deelneming in de enkelvoudige jaarrekening worden geëlimineerd in overeenstemming met de uitgangspunten van hoofdstuk 260 De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening. De eliminatie kan worden verwerkt in de boekwaarde van de deelneming of in de boekwaarde van de leningen en vorderingen.

Toelichting bij combinatie 4

108 De volgende artikelen van Titel 9 Boek 2 BW en bepalingen uit deze bundel zijn van toepassing indien de rechtspersoon zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening opstelt volgens IFRS* (artikel 2:362 lid 9 BW):

Wetsartikel	Onderwerp	Richtlijnen
Artikel 2:362 lid 6 BW	Jaarrekening blijkt nadien in ernstige mate tekort te schieten	alinea 150.101 e.v.
Artikel 2:362 lid 7 BW	Posten jaarrekening in andere taal	alinea 190.109 e.v.
Artikel 2:362 lid 10 BW	Vermelding toegepaste standaarden	alinea 100.109
Artikel 2:365 lid 2 BW	Wettelijke reserve voor ontwikkelingskosten	alinea 240.229
Artikel 2:373 BW	Presentatie en toelichting van het eigen vermogen	hoofdstuk 240
Artikel 2:379 lid 1 en 2 BW	Gegevens over belangen	alinea 214.611 e.v.
Artikel 2:380b letter d BW	Nummer handelsregister	
Artikel 2:382 BW	Gemiddeld aantal werknemers	alinea 315.105
Artikel 2:382a BW	Toelichting accountantsshonoraria	alinea 390.301 e.v.
Artikelen 2:383 BW en 2:383b t/m 383e BW	Toelichting bestuurdersbeloningen	alinea 222.311 en 271.601 e.v.
Artikel 2:389 lid 8 BW	Reserve omrekeningsverschillen	alinea 122.211 en 240.229
Artikel 2:389 lid 10 BW	Toelichting verschillen in EV en resultaat enkelvoudig versus geconsolideerd	alinea 240.301
Artikel 2:390 BW	Herwaarderingsreserve	alinea 240.222 e.v.
Afdeling 7, artikel 2:391 BW	Bestuursverslag	hoofdstuk 400
Afdeling 8, artikel 2:392 BW	Overige gegevens	hoofdstuk 410
Afdeling 9 van Titel 9 BW2	Deskundigenonderzoek	hoofdstuk 398
Afdeling 10 van Titel 9 BW2	Openbaarmaking	hoofdstuk 396

Banken mogen tevens artikel 2:421 lid 5 BW toepassen. Op grond van artikel 2:421 lid 5 BW hoeven banken niet de rentevoet, de belangrijkste overige bepalingen en de aflossingen gedurende het boekjaar inzake leningen, voorschotten en garanties verstrekt ten behoeve van bestuurders en commissarissen te vermelden. Overigens wordt erop gewezen dat bij toepassing van IFRS* een deel van deze informatie verschaft moet worden.

Bovengenoemde bepalingen gelden vanzelfsprekend ook voor beursgenoteerde rechtspersonen, zoals bedoeld in alinea 102, die de enkelvoudige jaarrekening opstellen volgens IFRS*.

Omdat de enkelvoudige jaarrekening de basis vormt voor de dividenduitkeringen zijn de kapitaalbeschermingsregels van de artikelen 2:365 lid 2, 373, 389 leden 8 en 10 en 390 BW slechts van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening.

109 De rechtspersoon vermeldt op grond van artikel 2:362 lid 10 BW in de toelichting volgens welke standaarden de jaarrekening is opgesteld. Deze bepaling is ook van

toepassing voor de rechtspersonen die IFRS* toepassen. Dit betekent dat vermeld wordt of de jaarrekening is opgesteld volgens IFRS* of volgens de wettelijke bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW.

110 De IAS-verordening is direct van toepassing bij de opstelling van geconsolideerde jaarrekeningen door beursgenoteerde rechtspersonen, zoals bedoeld in alinea 102.

Indien wordt gekozen voor vrijwillige toepassing van IFRS* bij opstelling van de geconsolideerde jaarrekening, en bij opstelling van de enkelvoudige jaarrekening in combinatie 3 of 4, heeft de rechtspersoon te maken met een wisselwerking tussen de IAS-verordening en de Nederlandse wetgeving, namelijk indien en voor zover deze wetgeving dezelfde onderwerpen behandelt als de IAS-verordening.

Voor zover de wetgeving onderwerpen behandelt die *buiten* het toepassingsgebied van de IAS-verordening vallen, blijft de Nederlandse wetgeving van toepassing. Gedacht kan worden aan het bestuursverslag (artikel 2:391 BW), het deskundigenonderzoek (artikel 2:393 BW) en de openbaarmaking (artikel 2:394 en 395 BW).

Voor zover de wetgeving onderwerpen behandelt die *binnen* het toepassingsgebied van de IAS-verordening vallen, wordt door de Nederlandse wetgeving een volledige toepassing van IFRS* – inclusief de daarin opgenomen keuzemogelijkheden – niet ingeperkt of bemoeilijkt.

100.2 Algemene opmerkingen over de Richtlijnen

201¹ De (ontwerp-)Richtlijnen hebben primair betrekking op de rechtspersonen waarvoor Titel 9 Boek 2 BW op grond van de eerste volzin van artikel 360 van dat Boek geldt, te weten de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Dit sluit niet uit dat de (ontwerp-)Richtlijnen ook mede richting kunnen geven aan de jaarrekeningen van organisaties die een andere rechtsvorm hebben, zowel van banken, betaalinstanties en elektronischgeldinstellingen genoemd in de tweede volzin van lid 1 van artikel 2:360 BW, als van de vennootschappen en rechtspersonen genoemd in lid 2 en 3 van dat artikel, als van organisaties waarop Titel 9 Boek 2 BW niet van toepassing is.

202 Voor kleine rechtspersonen gelden artikel 2:396 lid 1 en 2 BW die als volgt luiden:

1. Onverminderd artikel 395a gelden de leden 3 tot en met 9 voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:
 - a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 6 000 000;
 - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12 000 000;
 - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.

1. De nummering van de alinea's is geschied om verwijzing zo eenvoudig mogelijk te maken. Het al dan niet bijeenhoren van tekstdelen is daarmee niet aangeduid.

2. Voor de toepassing van lid 1 worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.

Voor deze rechtspersonen is een afzonderlijke bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen beschikbaar.

202a Voor microrechtspersonen is in artikel 2:395a lid 2 BW het volgende opgenomen:

1. De leden 3 tot en met 6 gelden voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:
 - a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 350 000;
 - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 700 000;
 - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 10.
2. Voor de toepassing van lid 1 worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.
3. Het bepaalde in leden 3 en 4 van artikel 364 met betrekking tot de overlopende activa en passiva is niet van toepassing voor de overige bedrijfskosten bedoeld in artikel 377 lid 3 onder j.
4. Van de ingevolge afdeling 3 voorgeschreven opgaven behoeft geen andere te worden gedaan dan voorgeschreven in de artikelen 364 lid 1, 365 lid 1 onder a en 370 lid 1 onder d, 373 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post, 374 lid 1 en 375 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post. Voorts vermeldt een naamloze vennootschap de gegevens genoemd in de tweede zin van artikel 378 lid 3 onderaan de balans.
5. Van de ingevolge afdeling 4 voorgeschreven opgaven behoeft geen andere te worden gedaan dan voorgeschreven in de artikelen 377 lid 1 onder a met uitzondering van vermelding van de baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening, 377 lid 3 onder a, d en e, 377 lid 3 onder g met uitzondering van de vermelding van overige externe kosten, 377 lid 3 onder h en i waarbij de posten worden samengetrokken tot een post en 377 lid 3 onder j.
6. Afdeling 5, de voorschriften in afdeling 6 betreffende de voorgeschreven opgaven in de toelichting, en de afdelingen 7, 8 en 9 zijn niet van toepassing.
7. In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.
8. Artikel 394 is slechts van toepassing met betrekking tot een overeenkomstig leden 3 en 4 beperkte balans.

Voor deze microrechtspersonen is een afzonderlijk hoofdstuk opgenomen in de bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen.

203 Het doel van de jaarrekening wordt in artikel 2:362 lid 1 eerste zin BW aangegeven:

De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en

het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.

Voorts wordt verwezen naar hoofdstuk 110 Doelstellingen en uitgangspunten, waarin nader aandacht wordt gegeven aan het inzicht als bedoeld in de eerste zin van artikel 2:362 lid 1 BW.

204 De in artikel 2:362 lid 1 BW genoemde normen hebben – gelet op de leden 2 en 3 van genoemd artikel – betrekking op alle aspecten die van invloed zijn op de voorstelling die in de jaarrekening van het vermogen en het resultaat wordt gegeven.

Bij de grondslagen voor de jaarrekening kan onderscheid worden gemaakt tussen de grondslagen waarop de waardering van de activa en de passiva en de bepaling van het resultaat berusten enerzijds en presentatiewijzen anderzijds.

De presentatiewijzen hebben betrekking op de omschrijving, samenvoeging, ontleding en rangschikking der gegevens in de jaarrekening.

In het vervolg worden bedoelde grondslagen en presentatiewijzen ook wel aangeduid met grondslagen en regels (voor het opstellen van de jaarrekening).

205 De RJ gaat slechts over tot vaststelling en publicatie van Richtlijnen, nadat een ontwerp daarvan is gepubliceerd en de mogelijkheid is geboden daarop commentaar te leveren. Eenmaal vastgestelde Richtlijnen worden aangepast indien gewijzigde opvattingen en omstandigheden dit noodzakelijk maken. Zonodig wordt een nieuw ontwerp gepubliceerd.

206 Ontwerp-Richtlijnen en Richtlijnen zijn gedateerd met het jaar van publicatie en verschijnen in jaarlijkse edities.

Een Richtlijn is van kracht en dient te worden toegepast voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari van het jaar volgend op het jaar van publicatie van de Richtlijn, tenzij in de Richtlijn zelf een andere ingangsdatum is aangegeven. Eerdere toepassing wordt aanbevolen, tenzij in de Richtlijn anders is vermeld. Als jaar van publicatie geldt het jaar van verschijning van de Richtlijn in de jaareditie van de bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Voor wat betreft de ontwerp-Richtlijnen wordt verwacht dat deze in zekere mate steun en richting aan de praktijk van de verslaggeving zullen geven.

207 Bij het opstellen van een (ontwerp-)Richtlijn wordt het Stramien betrokken.

100.3 Opzet van de Richtlijnen

301 Voor de (ontwerp-)Richtlijnen is een onderwerpsgewijze indeling gekozen. De aspecten van balanswaardering en resultaatbepaling worden per onderwerp in onderling verband behandeld.

302 De specifieke bepalingen voor coöperaties en commerciële stichtingen en verenigingen, waarvoor overigens de (ontwerp-)Richtlijnen van toepassing zijn (zie alinea

101), zijn opgenomen in een afzonderlijk hoofdstuk, te weten hoofdstuk 620 respectievelijk 630. Ook voor organisaties-zonder-winststreven die ook onder de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW, en dus de (ontwerp-)Richtlijnen, kunnen vallen is een afzonderlijk hoofdstuk beschikbaar (hoofdstuk 640). De specifieke bepalingen voor Toegelaten instellingen volkshuisvesting en voor Fondsenwervende instellingen zijn evenzo opgenomen in afzonderlijke hoofdstukken (hoofdstuk 645 respectievelijk 650). Ook voor Banken, Verzekeringsmaatschappijen, Pensioenfondsen en Beleggingsentiteiten zijn specifieke bepalingen vastgelegd in afzonderlijke hoofdstukken (hoofdstuk 600, 605, 610 respectievelijk 615). Ten slotte zijn voor Zorginstellingen en Onderwijsinstellingen bepalingen opgenomen in afzonderlijke hoofdstukken (hoofdstuk 655 respectievelijk hoofdstuk 660).

303 De uitspraken van de Ondernemingskamer van het Gerechtshof te Amsterdam en de arresten van de Hoge Raad in jaarrekeningzaken, voor zover gepubliceerd voor de vaststelling van de (ontwerp-)Richtlijn zijn eveneens in de (ontwerp-)Richtlijnen verwerkt, indien zij van algemene strekking worden geacht en op de behandelde onderwerpen betrekking hebben.

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).

402 In de werkzaamheden van de RJ kunnen inventariserende en toetsende elementen worden onderscheiden.

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.

404 De toetsing van de grondslagen en regels voor het opstellen van de jaarrekening is erop gericht vast te stellen of deze naar het oordeel van de RJ voldoen aan respectievelijk nader inhoud geven aan de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar voor het geven van een getrouw beeld worden beschouwd.

405 Deze toetsing kan leiden tot:

- oordelen, waarin een voorkeur wordt uitgedrukt (aanbevelingen);

- oordelen, waarin tot uitdrukking wordt gebracht dat bepaalde grondslagen als bedoeld in alinea 204 al dan niet aanvaardbaar zijn, dan wel dat een bepaalde grondslag dient te worden gevolgd.

406 Met betrekking tot de oordelen wordt opgemerkt dat de (ontwerp-)Richtlijnen een algemene strekking hebben. Specifieke omstandigheden kunnen echter mede bepalend zijn voor het oordeel over de aanvaardbaarheid van de toegepaste grondslagen.

407 Indien slechts één grondslag aanvaardbaar wordt geacht of indien bepaalde grondslagen onaanvaardbaar worden geacht, zal dit worden geaccentueerd door de desbetreffende passage **vetgedrukt** op te nemen.

De vetgedrukte passages dienen als stellige uitspraken te worden opgevat. Ook deze stellige uitspraken hebben echter niet de status van een wettelijke bepaling en derhalve geen bindende kracht. Desalniettemin verwacht de RJ dat van deze stellige uitspraken slechts wordt afgeweken indien daarvoor goede gronden zijn.

De RJ acht deze goede gronden in ieder geval aanwezig wanneer met deze afwijkingen een verbetering wordt beoogd en bereikt van het inzicht dat een jaarrekening geeft.

De RJ neemt aan dat een afwijking van de stellige uitspraken niet licht tot een verbetering van dit inzicht kan leiden, tenzij de in alinea 406 genoemde specifieke omstandigheden van toepassing zijn. Dit neemt niet weg dat zowel de opstellers als de controleurs van jaarrekeningen hun eigen verantwoordelijkheid hebben.

408 De aanbevelingen en de stellige uitspraken dienen te worden geïnterpreteerd in de context waarin zij zijn opgenomen.

409 Op verzekeringsmaatschappijen, beleggingsmaatschappijen en banken zijn specifieke bepalingen van toepassing (afdeling 15 en artikel 401, respectievelijk afdeling 14 Titel 9 Boek 2 BW). Ook organisaties die niet de rechtsvorm hebben waarop Titel 9 Boek 2 BW van toepassing is, kunnen aan specifieke wettelijke regelingen onderworpen zijn die mede van belang zijn voor het opstellen van de jaarrekening.

Deze bepalingen en regelingen alsmede de aard van de bedrijfsactiviteiten kunnen ertoe leiden dat bepaalde stellige uitspraken en/of aanbevelingen niet van toepassing kunnen zijn. Voor de desbetreffende organisaties of bedrijfstakken kunnen afzonderlijke Richtlijnen worden gegeven. In afwachting van de totstandkoming daarvan zijn de (ontwerp-) Richtlijnen van toepassing, tenzij de aard van de wettelijke regeling en/of de aard van de bedrijfsactiviteiten zich tegen de toepassing van een (ontwerp-)Richtlijn verzet.

410 Op grond van artikel 4:370 Wft zijn de jaarrekeningvoorschriften van Titel 9 Boek 2 BW ook van toepassing op de beleggingsentiteit met een andere rechtsvorm dan in artikel 2:360 BW genoemd, die een vergunning heeft ingevolge de Wet op het financieel toezicht dan wel waarvan de beheerder van de beleggingsentiteit een vergunning heeft ingevolge de Wet op het financieel toezicht. Zie alinea 101 van hoofdstuk 615 Beleggingsentiteiten.