

Gepubliceerd onder verantwoordelijkheid van de
Raad voor de Jaarverslaggeving

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

voor micro- en kleine rechtspersonen

JAAREDITIE 2019

van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / 11
Ten geleide bij editie 2019 / 15

Afdeling M **MICRORECHTSPERSONEN** / 19

M1 **Microrechtspersonen** / 21
§ M1.1 Algemene uiteenzettingen / 21
§ M1.2 Presentatie en toelichting / 23
§ M1.3 Verwerking en waardering / 24
§ M1.4 Openbaarmaking / 25

Afdeling A **ALGEMEEN** / 27

A1 **Inleiding, status, doelstellingen en uitgangspunten** / 29
§ A1.1 Inleiding / 29
§ A1.2 Status van de Richtlijnen / 32
§ A1.3 Doelstellingen en uitgangspunten / 33

A2 **Verwerking en waardering** / 36
§ A2.1 Criteria voor opname en vermelding van gegevens / 36
§ A2.2 Prijsgrondslagen / 39
§ A2.3 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa / 43
§ A2.4 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta transacties / 48
§ A2.5 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat / 50

A3 **Stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel** / 53
§ A3.1 Stelselwijzigingen / 53
§ A3.2 Schattingswijzigingen / 56
§ A3.3 Fouterstel / 57

A4 **Gebeurtenissen na balansdatum** / 59

A5 **Verbonden partijen (vervallen)** / 63

A6 **Openbaarmaking** / 64

A7 **Overige gegevens (vervallen)** / 67

A8 **Winstbestemming en verwerking van het verlies** / 68

Afdeling B	JAARREKENING / 69
B1	Immateriële vaste activa / 71
B2	Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen / 78
§ B2.1	Materiële vaste activa / 78
§ B2.2	Vastgoedbeleggingen / 84
B3	Financiële vaste activa en consolidatie / 87
§ B3.1	Financiële vaste activa / 87
§ B3.2	Fusies en overnames / 95
§ B3.3	Consolidatie / 97
§ B3.4	De verwerking van resultaten op intercompany-transacties / 98
B4	Vorraden / 100
§ B4.1	Algemeen / 100
§ B4.2	Onderhanden projecten in opdracht van derden / 103
B5	Vorderingen en overlopende activa / 104
§ B5.1	Vorderingen / 104
§ B5.2	Overlopende activa / 105
§ B5.3	Onderhanden projecten / 106
B6	Effecten / 112
B7	Liquide middelen / 114
B8	Eigen vermogen / 115
B9	Verplichtingen/Schulden / 124
§ B9.1	Algemeen / 124
§ B9.2	Langlopende schulden / 126
§ B9.3	Kortlopende schulden / 127
§ B9.4	Overlopende passiva / 127
B10	Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen / 129
§ B10.1	Voorzieningen / 129
§ B10.2	Niet in de balans opgenomen verplichtingen / 134
B11	Leasing / 137
B12	Financiële instrumenten / 141

B13	Winst-en-verliesrekening / 144
B14	Personeelsbeloningen / 148
B15	Belastingen naar de winst / 156
B16	Rente / 163
B17	Overheidssubsidies / 165
B18	Toelichting / 168
§ B18.1	Algemeen / 168
§ B18.2	Beëindiging van bedrijfsactiviteiten / 170
§ B18.3	Dienstverlening uit hoofde van concessies / 171
Afdeling C	BIJZONDERE KLEINE RECHTSPERSONEN / 173
C1	Kleine organisaties-zonder-winststreven / 175
§ C1.1	Algemene uiteenzettingen / 175
§ C1.2	Verwerking en waardering / 177
§ C1.3	Presentatie en toelichting / 179
§ C1.4	Bijzondere onderwerpen / 181
C2	Kleine fondsenwervende organisaties / 184
§ C2.1	Algemene uiteenzettingen / 184
§ C2.2	Verwerking en waardering / 185
§ C2.3	Presentatie en toelichting / 186
§ C2.4	Bijzondere onderwerpen / 190
	Bijlage 1 Model balans / 192
	Bijlage 2 Model van baten en lasten / 193
Afdeling D	BIJLAGEN / 195
D1	Wetteksten / 197
§ D1.1	Tekst van Titel 9 Boek 2 BW / 199
§ D1.2	Tekst van diverse artikelen Boek 2 BW / 239
§ D1.3	Tekst van enkele artikelen van de Handelsregisterwet 2007 / 249
D2	Modellen en besluiten / 251
§ D2.1	Besluit modellen jaarrekening / 253
§ D2.2	Besluit actuele waarde / 261
§ D2.3	Besluit fiscale waarderingsgrondslagen / 272
§ D2.4	Besluit van 13 oktober 2015 tot wijziging van het besluit actuele waarde, het besluit fiscale waarderingsgrondslagen, het besluit modellen jaarrekening en enkele andere besluiten / 277

§ D2.5	Besluit van 13 oktober 2015 tot vaststelling van de uitvoeringswet richtlijn jaarrekening / 287
§ D2.6	Besluit elektronische deponering handelsregister / 288
D3	Handreikingen / 297
§ D3.1	Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen / 299
§ D3.2	Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen / 305
D4	Inrichtings- en publicatievoorschriften voor kleine rechtspersonen / 313
	Registers / 319
	Register wetsartikelen / 321
	Onderwerpenregister / 323

VOORWOORD

Het doet ons genoegen om voor 2019 weer een jaareditie te kunnen publiceren van deze bundel.

De Stichting 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.

Inmiddels hebben de volgende organisaties zich aangesloten bij het bestuur van de stichting:

- de Vereniging van Beleggingsanalisten (VBA) – sinds 2001;
- de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) – sinds 2002¹;
- de Koninklijke Vereniging MKB-Nederland (MKB) – sinds 2002;
- Eumedion – sinds 2006.

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.

De Raad voor de Jaarverslaggeving

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.

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

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 andere 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.

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

De Raad voor de Jaarverslaggeving publiceert Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Daaraan voorafgaand worden ontwerpen gepubliceerd, waarop commentaar kan worden ingediend dat wordt meegewogen bij de vaststelling van de definitieve Richtlijn. 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.

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. De Richtlijnen zijn gebaseerd op de geldende wettelijke regeling, zoals voornamelijk vervat in Titel 9 Boek 2 BW. De RJ pretendeert niet dat 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 de (definitieve) Richtlijnen slechts zal worden afgeweken, indien daarvoor goede gronden zijn. De RJ gaat er verder van uit dat in zekere mate de ontwerp-Richtlijnen steun en richting aan de praktijk van de verslaggeving zullen geven.

De bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen

In deze bundel zijn Richtlijnen opgenomen die specifiek gelden voor micro- en kleine rechtspersonen (RJK-bundel). Voor het begrip ‘micro’ zijn de groottecriteria aangehouden van artikel 2:395a BW, voor het begrip ‘klein’ zijn de groottecriteria aangehouden van artikel 2:396 BW. Bij het opstellen van deze bundel is uitgegaan van de huidige wettelijke vrijstellingen voor micro- en kleine rechtspersonen.

Per 1 januari 2016 is de Europese richtlijn 2013/34/EU (EU richtlijn jaarrekening) in de Nederlandse wet geïmplementeerd. Voor kleine rechtspersonen mag, op grond van deze EU richtlijn jaarrekening, niet méér in de toelichting op te nemen informatie worden voorgeschreven dan die door deze EU richtlijn jaarrekening is vereist. Om deze reden heeft de RJ besloten om de toelichtingsbepalingen in de afdelingen A en B van de RJK-bundel te splitsen in wettelijk voorgeschreven toelichtingen en andere toelichtingen. De wettelijk voorgeschreven toelichtingen zijn herkenbaar aan een referentie naar een wettelijke bepaling in een alinea of door het gebruik van het woord ‘moeten’. Bij andere toelichtingen wordt de formulering gebruikt dat de rechtspersoon ‘kan overwegen’ deze informatie te verschaffen.

De Richtlijnen hebben uitsluitend betrekking op de opgemaakte jaarrekening, niet op de deponeringsjaarrekening. In de Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen wordt geen onderscheid gemaakt tussen vetgedrukte stellige uitspraken enerzijds en

aanbevelingen en toelichtingen anderzijds zoals in de bundel Richtlijnen voor grote en middelgrote rechtspersonen (RJ-bundel). Uit de aard van de formulering blijkt of sprake is van een verplichting, aanbeveling of toelichting.

Naar verwachting zal de grote meerderheid van de kleine rechtspersonen bij het opmaken van de jaarrekening kunnen volstaan met deze bundel. In enkele zeer specifieke gevallen wordt in de bundel verwezen naar de bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen.

Deze bundel Richtlijnen is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020, tenzij anders aangegeven.

In deze jaareditie is een aantal wijzigingen aangebracht, welke nader worden toegelicht in het Ten geleide bij deze bundel. Vanzelfsprekend worden reacties en commentaren op de (ontwerp-)Richtlijnen zeer aangemoedigd. Zij zullen betrokken worden bij toekomstige aanpassingen van de Richtlijnen en het definitief maken van ontwerp-Richtlijnen.

Ik hoop dat deze bundel opnieuw voorziet in de behoefte aan normen voor goede verslaggeving voor kleine rechtspersonen.

Amsterdam, juli 2019

Raad voor de Jaarverslaggeving
prof. dr. P.A.M. Sampers RA
voorzitter

M1 MICRORECHTSPERSONEN

Deze Richtlijn M1 (aangepast 2019) vervangt Richtlijn M1 (aangepast in 2018) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018.

M1.1 Algemene uiteenzettingen

Inleiding en toepassingsgebied

101 Deze richtlijn heeft betrekking op microrechtspersonen. Onder een microrechtspersoon wordt verstaan een rechtspersoon die voldoet aan de criteria in artikel 2:395a lid 1 en 2 BW.

Artikel 2:395a BW:

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.

Indien een rechtspersoon voldoet aan bovengenoemde criteria, dan mag hij het microregime van artikel 2:395a BW toepassen.

102 Het microregime is niet van toepassing op beleggingsmaatschappijen, maatschappijen voor collectieve belegging in effecten, participatieondernemingen en organisaties van openbaar belang (artikel 2:398 BW).

103 De microrechtspersoon kan de groepsvrijstelling van artikel 2:403 BW toepassen, mits hij aan alle voorwaarden voldoet.

104 Een microrechtspersoon kan ervoor kiezen in zijn jaarrekening gebruik te maken van fiscale waarderingsgrondslagen, mits deze worden toegepast voor alle posten (artikel 2:395a lid 7 BW). Dit hoofdstuk is geschreven voor de situatie dat de microrechtspersoon geen fiscale waarderingsgrondslagen toepast.

Als bijlage bij de Richtlijnen in deze bundel is onder D3.2 de Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen opgenomen. In de handreiking wordt ingegaan op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening door een microrechtspersoon.

Toepassing van de groottecriteria

105 Voor de bepaling of een rechtspersoon als microrechtspersoon kwalificeert, worden de groottecriteria op geconsolideerde basis toegepast. Dit houdt in dat de waarde van de activa, de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar

moeten worden meegeteld van groepsmaatschappijen die de rechtspersoon zou consolideren indien hij een geconsolideerde jaarrekening op zou maken. Dit geldt niet indien de rechtspersoon een tussenhoudstermaatschappij is die gebruik maakt van de consolidatievrijstelling van artikel 2:408 BW.

106 De algemene vergadering heeft de bevoegdheid om uiterlijk zes maanden na aanvang van het boekjaar te besluiten dat de vrijstellingen op grond van de grootte van de rechtspersoon niet zullen worden toegepast (artikel 2:398 lid 2 BW).

107 Doordat rechtspersonen gedurende twee opeenvolgende balansdata aan de groottecriteria moeten voldoen, wordt een veelvuldige wisseling van regime voorkomen. Het incidenteel, gedurende één boekjaar, voldoen aan de criteria van een ander regime leidt niet tot een wijziging van het toe te passen regime. Heeft een rechtspersoon zich eenmaal gekwalificeerd als microrechtspersoon, dan is dit regime slechts dan niet langer van toepassing indien hij in twee opeenvolgende jaren niet aan de criteria voor microrechtspersoon voldoet. Het micro-regime is dan niet langer van toepassing in het tweede jaar.

In het onderstaande is een voorbeeld uitgewerkt dat de regeling illustreert.

	Voldoet aan criteria voor:	Moet voldoen aan verplichtingen voor:
Jaar 1	micro	micro
Jaar 2	klein	micro
Jaar 3	klein	klein
Jaar 4	middelgroot	klein
Jaar 5	middelgroot	middelgroot
Jaar 6	micro	middelgroot
Jaar 7	micro	micro
Jaar 8	middelgroot	micro
Jaar 9	klein	klein

108 Een rechtspersoon bepaalt in het eerste jaar na oprichting het van toepassing zijnde regime op basis van de omvangcriteria over alleen dat eerste boekjaar. Voor het tweede boekjaar is hetzelfde regime van toepassing als voor het eerste boekjaar (artikel 2:398 lid 1 BW).

109 Een personal holding kan alleen of samen met andere rechtspersonen een belang houden in een of meer onderliggende vennootschappen. Onder een personal holding wordt verstaan een rechtspersoon, waarvan de aandelen volledig en direct in handen zijn van een natuurlijk persoon (en eventueel andere natuurlijke personen die met deze natuurlijke persoon nauw in (familie)relatie staan), die de privébelangen van deze natuurlijke persoon waarborgt en structureert. Een dergelijke personal holding die de meerderheid van de aandelen in een andere vennootschap bezit, heeft vaak op grond van dit aandeelhouderschap de meerderheid van de stemrechten in de algemene vergadering van deze vennootschap en de meerderheid van de economische voordelen van deze vennootschap. Dat betekent echter nog niet noodzakelijkerwijs dat de personal holding dan aan het hoofd van de groep staat.

Indien een personal holding geen groepshoofd is, vindt de bepaling of de personal holding als microrechtspersoon kwalificeert op enkelvoudige basis plaats.

Op grond van artikel 2:24b BW is sprake van een groepsrelatie tussen de personal holding en de onderliggende rechtsperso(o)n(en) als de personal holding daarmee een economische eenheid vormt, organisatorisch is verbonden en daaraan centrale leiding geeft.

Een personal holding die belangen houdt in meer dan één onderliggende vennootschap zal over het algemeen eerder als groepshoofd (moeten) worden aangemerkt, dan een personal holding die een belang in slechts één vennootschap houdt. Dit behoort te worden beoordeeld aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden.

M1.2 Presentatie en toelichting

De onderdelen van de jaarrekening

201 De jaarrekening van de microrechtspersoon bestaat uit de volgende onderdelen:

- de balans met de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar; en
- de winst-en-verliesrekening met de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar.

202 De microrechtspersoon is op grond van artikel 2:395a BW vrijgesteld van het opnemen van de specifieke toelichtingen in de jaarrekening, zoals vereist volgens de afdelingen 5 en 6 van Titel 9 Boek 2 BW. Er kunnen zich uitzonderlijke omstandigheden voordoen waardoor de jaarrekening van de microrechtspersoon zonder aanvullende gegevens in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht. In dergelijke omstandigheden behoort de microrechtspersoon op grond van artikel 2:362 lid 4 BW in de jaarrekening gegevens te verstrekken ter aanvulling van hetgeen artikel 2:395a BW van de microrechtspersoon verlangt. Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden zijn het zich voordoen van ernstige onzekerheid over de continuïteit en de toepassing van liquidatiegrondslagen.

Posten in de jaarrekening

De balans

203 In de balans neemt een microrechtspersoon in ieder geval de volgende posten op:

- vaste activa met afzonderlijke vermelding van kosten die verband houden met de oprichting en uitgifte van aandelen;
- vlottende activa met afzonderlijke vermelding van opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal;
- eigen vermogen;
- voorzieningen; en
- schulden, waarbij voor het totaal van de schulden wordt aangegeven tot welk bedrag deze kortlopend en tot welk bedrag deze langlopend zijn (art. 2:395a lid 4 BW).

204 Een naamloze vennootschap vermeldt onderaan de balans iedere verwerving en vervreemding voor eigen rekening van eigen aandelen en certificaten daarvan. Daarbij vermeldt de vennootschap de redenen van de verwerving alsmede het aantal, het nominale bedrag en de overeengekomen prijs van de aandelen en certificaten en het gedeelte van het kapitaal dat zij vertegenwoordigen.

De winst-en-verliesrekening

205 In de winst-en-verliesrekening neemt een microrechtspersoon in ieder geval de volgende posten op:

- netto-omzet;
- overige bedrijfsopbrengsten;
- lonen;
- kosten van grond- en hulpstoffen;
- afschrijvingen en waardeverminderingen;
- overige bedrijfskosten;
- belastingen; en
- resultaat na belastingen.

M1.3 Verwerking en waardering

301 Een microrechtspersoon past de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen van afdeling 6 van Titel 9 Boek 2 BW toe. De bepalingen in deze bundel met betrekking tot verwerkings- en waarderingsaspecten door de kleine rechtspersoon zijn van overeenkomstige toepassing op de jaarrekening van de microrechtspersoon.

302 In uitzondering op alinea 301 geldt dat de microrechtspersoon voor de overige bedrijfskosten in de balans geen overlopende activa of passiva hoeft op te nemen (artikel 2:395a lid 3 BW). Een microrechtspersoon hoeft bijvoorbeeld geen overlopend actief op te nemen voor vooruitbetaalde huurkosten. Indien de microrechtspersoon gebruikmaakt van deze mogelijkheid om geen overlopende activa of passiva op te nemen, wordt dit vermeld onderaan de balans (artikel 2:395a lid 3 BW).

303 Waardering op actuele waarde is toegestaan voor materiële of immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, en voor agrarische voorraden. Indien materiële vaste activa of immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de actuele kostprijs. Waardering geschiedt tegen de realiseerbare waarde indien deze lager is dan de actuele kostprijs (artikel 7 van het Besluit actuele waarde). Indien agrarische voorraden worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de opbrengstwaarde (artikel 8 van het Besluit actuele waarde).

Waardering tegen marktwaarde is niet toegestaan voor een microrechtspersoon (artikel 5a Besluit actuele waarde). Dit betekent dat de microrechtspersoon financiële instrumenten en vastgoedbeleggingen niet mag waarderen tegen actuele waarde. Bij waardering tegen actuele waarde zouden financiële instrumenten ingevolge artikel 10 van het Besluit

actuele waarde en vastgoedbeleggingen ingevolge artikel 11 van het Besluit actuele waarde namelijk gewaardeerd moeten worden tegen marktwaarde.

Afwaardering van posten naar lagere marktwaarde bij toepassing van de waarderingsgrondslag historische kostprijs kwalificeert niet als waardering tegen marktwaarde.

304 De wijzigingen voortvloeiend uit de eerste toepassing van het regime voor microrechtspersonen zoals opgenomen in artikel 2:395a BW kwalificeert als een stelselwijziging die moet worden verwerkt in overeenstemming met paragraaf 106 tot en met 111 van Hoofdstuk A3 Stelselwijzigingen. De vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar moeten worden aangepast. De microrechtspersoon hoeft de stelselwijziging niet toe te lichten.

M1.4 **Openbaarmaking**

401 De jaarrekening wordt volgens de bepalingen van artikel 2:394 BW openbaar gemaakt. Daarbij mag rekening worden gehouden met de vereenvoudigingen en vrijstellingen volgens artikel 2:395a lid 8 BW. Dit betekent dat de microrechtspersoon uitsluitend de overeenkomstig alinea 203 en 204 opgemaakte balans openbaar hoeft te maken.

402 Indien een microrechtspersoon vrijwillig meer informatie opneemt in de opgemaakte jaarrekening dan artikel 2:395a BW vereist, dan mag hij niettemin de balans openbaar maken in overeenstemming met artikel 2:395a lid 8 BW.

A1 INLEIDING, STATUS, DOELSTELLINGEN EN UITGANGSPUNTEN

Deze Richtlijn A1 (aangepast 2017) vervangt Richtlijn A1 (aangepast 2016) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Alinea 101 is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018.

A1.1 Inleiding

101 De richtlijnen in deze bundel hebben betrekking op kleine rechtspersonen zoals gedefinieerd in artikel 2:396 lid 1 en 2 BW.

Artikel 2:396 BW:

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 miljoen;
 - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12 miljoen;
 - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.
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 rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.

Voor een stichting of vereniging als bedoeld in artikel 2:360 lid 3 BW wordt uitgegaan van het totaal van de activa van de stichting of vereniging en, met inachtneming van artikel 2:396 lid 2 BW, van de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers van de onderneming of ondernemingen die deze stichting of vereniging in stand houdt (artikel 2:398 lid 5 BW).

Het klein regime is niet van toepassing op beleggingsmaatschappijen, maatschappijen voor collectieve belegging in effecten en organisaties van openbaar belang (artikel 2:398 leden 3 en 7 BW).

Kleine rechtspersonen moeten ingevolge Titel 9 Boek 2 BW een jaarrekening opstellen. Deze jaarrekening bestaat uit een balans en een winst-en-verliesrekening met toelichting, en de geconsolideerde jaarrekening indien de rechtspersoon er voor kiest een geconsolideerde jaarrekening op te stellen (artikel 2:361 lid 1). Indien de kleine rechtspersoon artikel 2:403 BW toepast, hoeft hij de jaarrekening niet overeenkomstig de voorschriften van Titel 9 Boek 2 BW in te richten en kan hij volstaan met het opstellen van een balans en winst-en-verliesrekening zoals uiteengezet in artikel 2:403 lid 1a BW. Deze Richtlijnen zijn geschreven voor de situatie dat de rechtspersoon artikel 2:403 BW niet toepast.

101a Voor boekjaren aangevangen vóór 1 januari 2016 golden de volgende criteria.

	Kleine rechtspersoon
Balanstotaal	≤ € 4,4 miljoen
Netto-omzet	≤ € 8,8 miljoen
Werknemers	≤ 50

Voor boekjaren aangevangen op of na 1 januari 2016 zijn als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening de criteria aangepast:

	Microrechtspersoon	Kleine rechtspersoon
Balanstotaal	≤ € 350.000	≤ € 6 miljoen
Netto-omzet	≤ € 700.000	≤ € 12 miljoen
Werknemers	< 10	< 50

De aangepaste criteria gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 (zie alinea 101b). De omvang van deze criteria (met name balanstotaal en netto-omzet) kan periodiek worden herzien voor de gevolgen van geldontwaarding en dergelijke.

101b De Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening staat toe dat rechtspersonen de criteria die gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 reeds kunnen toepassen op jaarrekeningen die worden opgesteld over boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016. Om voor een boekjaar vast te stellen of op twee achtereenvolgende balansdata is voldaan aan de aangepaste grensbedragen kunnen, na de datum van inwerkingtreding van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening, ook voor het vorige boekjaar (vergelijkende cijfers) de aangepaste grensbedragen worden gehanteerd.

102 De jaarrekening geeft volgens de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dit toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon (artikel 2:362 lid 1 BW).

Indien de internationale vertakking van een groep dit rechtvaardigt, kan de rechtspersoon de jaarrekening opstellen naar de normen die in het maatschappelijk verkeer in een van de andere lidstaten van de Europese Gemeenschappen als aanvaardbaar worden beschouwd en het inzicht geven zoals bedoeld in artikel 2:362 lid 1 BW.

102a Het is kleine rechtspersonen vanaf 1 januari 2007 toegestaan gebruik te maken van fiscale waarderingsgrondslagen, mits deze worden toegepast voor alle posten. Als een kleine rechtspersoon hiervoor kiest vermeldt hij dit in de toelichting. Dit is opgenomen in artikel 2:396 lid 6 BW. Alle andere wettelijke bepalingen in BW 2 Titel 9 (inclusief de vrijstellingen voor kleine rechtspersonen) zijn van toepassing bij de opstelling van de jaarrekening door een kleine rechtspersoon.

Als bijlage bij de Richtlijnen in deze bundel is de Handreiking bij de toepassing van fiscale grondslagen door kleine rechtspersonen opgenomen (zie hoofdstuk D3.2 Handreiking bij de toepassing van fiscale grondslagen door kleine rechtspersonen). In de handreiking wordt ingegaan op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale grondslagen in de jaarrekening door een kleine rechtspersoon. De handreiking gaat niet in op de inhoud van de fiscale grondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

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 EC goedgekeurde standaarden en interpretaties. Beursgenoteerde rechtspersonen 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. Een rechtspersoon kan de enkelvoudige jaarrekening volgens IFRS* opstellen indien de geconsolideerde jaarrekening ook volgens IFRS* is opgesteld. Voor de mogelijke combinaties die de wet in dit verband biedt indien een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld naast de enkelvoudige jaarrekening wordt verwezen naar hoofdstuk 100 Inleiding van de RJ-bundel.

105 Indien kleine rechtspersonen IFRS* toepassen in de enkelvoudige jaarrekening kunnen zij geen gebruik maken van de vrijstellingen in artikel 2:396 BW zoals het kunnen volstaan met het openbaar maken van een beperkte balans met toelichting (zie hoofdstuk A6 Openbaarmaking) en de vrijstelling van controleplicht.

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

107 Een Richtlijn is gewoonlijk van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari van het jaar volgend op de publicatie van de Richtlijn, tenzij in de Richtlijn zelf een andere ingangsdatum is aangegeven. Eerdere toepassing wordt normaliter toegestaan.

108 Voor de Richtlijnen is de volgende opzet gekozen:

- de volgorde van de Richtlijnen sluit zoveel mogelijk aan bij de in de wet gehanteerde volgorde;
- de aspecten van balanswaardering en resultaatbepaling worden per post in onderling verband behandeld.

109 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 Richtlijnen, zijn eveneens in de Richtlijnen verwerkt, indien zij van algemene strekking worden geacht en op de behandelde onderwerpen betrekking hebben.

Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel

110 Indien de rechtspersoon IFRS* toepast in de geconsolideerde jaarrekening kan de rechtspersoon ook in de enkelvoudige jaarrekening IFRS* toepassen. Voor de mogelijke combinaties die de wet in dit verband biedt indien een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld naast de enkelvoudige jaarrekening wordt verwezen naar de RJ-bundel hoofdstuk 100 Inleiding.

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 weergegeven van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit, en niet slechts met hun juridische gedaante.

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

202 De RJ richt zich in deze bundel op de behandeling van grondslagen en regels voor het opstellen van de enkelvoudige en de eventueel opgenomen geconsolideerde jaarrekening die naar verwachting met een zekere frequentie voorkomt bij kleine rechtspersonen. Bepaalde onderwerpen die in de praktijk van de verslaggeving van kleine rechtspersonen minder vaak voorkomen, zijn niet in deze bundel Richtlijnen (RJK-bundel) opgenomen. Hiervoor wordt verwezen naar de bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen (RJ-bundel).

Indien deze Richtlijnen voor kleine rechtspersonen bepaalde specifieke onderwerpen of een specifieke situatie niet behandelen en evenmin wordt verwezen naar de RJ-bundel, zal de rechtspersoon een verwerkingswijze moeten kiezen die relevante en betrouwbare informatie oplevert voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening. De algemene grondslagen zoals opgenomen in hoofdstuk A2 Verwerking en waardering moeten daarbij mede in acht worden genomen.

203 De RJ verwacht dat kleine rechtspersonen bij het opstellen van de jaarrekening slechts van de in de RJK-bundel opgenomen Richtlijnen afwijken indien daarvoor goede gronden zijn. Onder de Richtlijnen wordt in dit verband de volledige tekst van de RJK-bundel verstaan. 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 Richtlijnen niet licht tot een verbetering van het inzicht kan leiden, tenzij specifieke omstandigheden van toepassing zijn. Dit neemt niet weg dat de opstellers van jaarrekeningen hun eigen verantwoordelijkheid hierin hebben.

A1.3 Doelstellingen en uitgangspunten

Algemeen

301 In deze Richtlijnen wordt overeenkomstig artikel 2:361 lid 1 BW onder een jaarrekening verstaan de balans en de winst-en-verliesrekening met de toelichting en de geconsolideerde jaarrekening indien de rechtspersoon er voor kiest een geconsolideerde jaarrekening op te stellen. Indien een kasstroomoverzicht wordt verstrekt (kleine rechtspersonen zijn hiervan vrijgesteld), maakt dit ook onderdeel uit van de jaarrekening. De jaarrekening wordt duidelijk als zodanig aangeduid en onderscheiden van de andere gezamenlijk met de jaarrekening gepubliceerde informatie.

302 Artikel 2:362 lid 2 en 3 BW schrijft voor dat de balans met de toelichting getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het vermogen en zijn samenstelling in actief- en passiefposten op het einde van het boekjaar moeten weergeven. De balans mag het vermogen weergeven, zoals het wordt 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 winst-en-verliesrekening met de toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van het boekjaar en zijn afleiding uit de posten van baten en lasten weer. Voor de verwerking van het resultaat wordt verwezen naar hoofdstuk A8 Winstbestemming en verwerking van het verlies.

303 De wetgever geeft in artikel 2:362 lid 4 BW uitdrukkelijk te kennen dat de jaarrekening in laatste instantie steeds getoetst wordt aan het inzichtvereiste. Indien het noodzakelijk is voor het vereiste inzicht, verstrekt de rechtspersoon in de jaarrekening gegevens ter aanvulling van hetgeen reeds in Titel 9 Boek 2 BW wordt verlangd. Indien dit noodzakelijk is voor het verschaffen van dat inzicht, wijkt de rechtspersoon van de bijzondere voorschriften van Titel 9 af (dit zijn volgens de Memorie van Toelichting de voorschriften buiten die van Afdeling 2 van Titel 9); de reden van deze afwijking wordt in de toelichting uiteengezet, voor zover nodig onder opgaaf van de invloed ervan op vermogen en resultaat.

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 van verslaggeving. Informatie bezit het kenmerk relevantie, wanneer zij de economische beslissingen van gebruikers kan beïnvloeden. Vergelijkbaarheid heeft betrekking op zowel de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van een rechtspersoon over verschillende jaren als de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen van verschillende rechtspersonen. Informatie heeft de eigenschap van betrouwbaarheid, wanneer zij vrij is van wezenlijke onjuistheden en wanneer gebruikers ervan mogen uitgaan, dat zij getrouw weergeeft hetgeen zij voorheeft weer te geven of hetgeen zij in redelijkheid verwacht mag worden weer te geven.