

INHOUDSOPGAVE

Ten geleide / 21
Voorwoord / 23
Ten geleide bij editie 2017 / 29

Afdeling 1 **ALGEMENE GRONDSLAGEN** / 37

100 **Inleiding** / 39

§ 100.1 Toepassing Richtlijnen en IFRS* in de geconsolideerde en/of enkelvoudige jaarrekening / 39

§ 100.2 Algemene opmerkingen over de Richtlijnen / 44

§ 100.3 Opzet van de Richtlijnen / 46

§ 100.4 Status van de Richtlijnen / 47

110 **Doelstellingen en uitgangspunten** / 49

115 **Criteria voor opname en vermelding van gegevens** / 55

§ 115.1 Criteria voor opname van activa en posten van het vreemd vermogen / 55

§ 115.2 Criteria voor vermelding / 58

§ 115.3 Verrekenen en salderen / 64

120 **Prijsgrondslagen** / 66

§ 120.1 Inleiding / 66

§ 120.2 Begripsbepalingen / 66

§ 120.3 (vervallen) / 67

§ 120.4 Toelichting / 67

121 **Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa** / 69

§ 121.1 Inleiding / 69

§ 121.2 Het onderkennen van bijzondere waardeverminderingen / 70

§ 121.3 De bepaling van de realiseerbare waarde / 72

§ 121.4 Bepaling en verantwoording van een bijzonder waardeverminderingsverlies / 76

§ 121.5 Kasstroomgenererende eenheden / 76

§ 121.6 Terugneming van een bijzonder waardeverminderingsverlies / 81

§ 121.7 Vergoedingen voor bijzondere waardeverminderingen of verlies van activa / 84

§ 121.8 Presentatie / 84

Bijlage 1	Voorbeeld – bepaling van een kasstroomgenererende eenheid / 87
Bijlage 2	Voorbeeld – berekening van de bedrijfswaarde en de verwerking van een bijzonder waardevermindingsverlies / 88
122	Prijsgrondslagen voor vreemde valuta / 91
§ 122.1	Inleiding / 91
§ 122.2	Verslaggeving in de functionele valuta van transacties luidende in vreemde valuta / 94
§ 122.3	Gebruik van een presentatievaluta die verschilt van de functionele valuta, waaronder omrekening van een bedrijfsuitoefening in het buitenland / 97
§ 122.4	Presentatie van de rechtstreeks in het eigen vermogen verwerkte omrekeningsverschillen in de enkelvoudige jaarrekening / 102
§ 122.5	Toelichting / 103
135	Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat / 105
§ 135.1	Wettelijke bepalingen en definities / 105
§ 135.2	Grondslagen / 105
140	Stelselwijzigingen / 108
§ 140.1	Wettelijke bepalingen en definities / 108
§ 140.2	Stelselmatigheid en wijziging van een stelsel / 108
Bijlage	Schematisch overzicht / 112
145	Schattingswijzigingen / 114
§ 145.1	Inleiding / 114
§ 145.2	Definities / 114
§ 145.3	Het verwerken van schattingswijzigingen / 114
150	Fouterstel / 116
§ 150.1	Wettelijke bepalingen en definities / 116
§ 150.2	De verwerking, presentatie en toelichting van fouterstel / 117
§ 150.3	Overgangsbepaling / 118
160	Gebeurtenissen na balansdatum / 119
§ 160.1	Inleiding / 119
§ 160.2	Verwerking / 120
§ 160.3	(vervallen) / 123
§ 160.4	Toelichting, overige gegevens en bestuursverslag / 123
Bijlage 1	Verwerken gebeurtenissen na balansdatum / 126
Bijlage 2	Voorbeeld balans vóór winstbestemming / 127
170	Discontinuïteit en ernstige onzekerheid over continuïteit / 128
§ 170.1	Inleiding / 128
§ 170.2	Discontinuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon is onontkoombaar / 129

§ 170.3 Ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon / 131

190 Overige algemene uiteenzettingen / 133

§ 190.1 Geldeenheid en taal / 133

§ 190.2 Onderscheid vast/vlottend / 135

§ 190.4 Samengestelde transacties ('package deals') / 136

Afdeling 2 **JAARREKENINGPOSTEN / 139**

210 Immateriële vaste activa / 141

§ 210.1 Algemeen / 141

§ 210.2 Waardering bij eerste verwerking van een immaterieel vast actief / 144

§ 210.3 Waardering na eerste verwerking / 150

§ 210.4 Afschrijvingen en bijzondere waardeverminderingen van immateriële vaste activa / 152

§ 210.5 Presentatie / 156

Bijlage Bij alinea 210.117 Websitekosten / 159

212 Materiële vaste activa / 163

§ 212.1 Inleiding / 163

§ 212.2 Verwerking in de balans / 164

§ 212.3 Waardering bij eerste verwerking / 165

§ 212.4 Waardering na eerste verwerking / 168

§ 212.5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering / 181

§ 212.6 Presentatie / 183

§ 212.7 Toelichting / 184

§ 212.8 Overgangsbepaling / 186

Bijlage Voorbeelden van verwerking / 188

213 Vastgoedbeleggingen / 198

§ 213.1 Inleiding / 198

§ 213.2 Verwerking / 201

§ 213.3 Eerste waardering / 201

§ 213.4 Uitgaven na eerste verwerking / 202

§ 213.5 Waardering na eerste verwerking / 202

§ 213.6 Herclassificatie / 206

§ 213.7 Buitengebruikstelling en afstoting / 207

§ 213.8 Toelichting / 208

§ 213.9 Overgangsbepaling / 211

214 Financiële vaste activa / 212

§ 214.1 Inleiding / 212

§ 214.2 Begripsbepaling / 212

§ 214.3 Waardering van deelnemingen / 215

§ 214.4 Waardering overige financiële vaste activa / 227

§ 214.5 Resultaatbepaling / 228

§ 214.6	Presentatie en toelichting / 229
§ 214.7	Overgangsbepaling / 233
Bijlage 1	Waardering van deelnemingen / 234
Bijlage 2	Voorbeeld uitgifte van aandelen door de deelneming / 235
Bijlage 3	Voorbeeld uitgifte van aandelen door de deelneming / 236
215	Joint ventures / 237
§ 215.1	Inleiding / 237
§ 215.2	Verwerking / 237
216	Fusies en overnames / 240
§ 216.1	Inleiding / 240
§ 216.2	Overnames / 243
§ 216.3	Samensmelting van belangen / 254
§ 216.4	Toelichting / 255
§ 216.5	Overige onderwerpen / 258
§ 216.6	Fusies en overnames van stichtingen en verenigingen / 258
§ 216.7	Overgangsbepaling / 260
Bijlage	Voorbeelden van stapsgewijze overname / 262
217	Consolidatie / 264
§ 217.1	Inleiding / 264
§ 217.2	Consolidatieplicht / 265
§ 217.3	Consolidatiekring / 271
§ 217.4	Nadere bijzonderheden met betrekking tot consolidatieplicht en consolidatiekring / 274
§ 217.5	Consolidatiemethoden / 275
§ 217.6	Presentatie en toelichting / 277
Bijlage 1	Schema / 279
220	Voorraden / 280
§ 220.1	Inleiding / 280
§ 220.2	Verwerking in de balans / 281
§ 220.3	Waardering / 282
§ 220.4	Verwerking in de winst-en-verliesrekening en/of verwerking in het eigen vermogen van waardeveranderingen / 288
§ 220.5	Presentatie / 290
§ 220.6	Toelichting / 290
Bijlage 1	Stroomschema waardering en verwerking agrarische voorraden / 293
221	Onderhanden projecten / 294
§ 221.1	Inleiding / 294
§ 221.2	Uitwerking van projectopbrengsten en projectkosten / 296
§ 221.3	Verwerking van projectopbrengsten en projectkosten / 300
§ 221.4	Presentatie en toelichting / 304
§ 221.5	Publiek-private concessieovereenkomsten / 307
Bijlage 1	Bij paragraaf 5 Publiek-private concessieovereenkomsten / 312

222	Vorderingen / 317
§ 222.1	Inleiding / 317
§ 222.2	Waardering en resultaatbepaling / 319
§ 222.3	Presentatie en toelichting / 320
224	Overlopende activa / 323
226	Effecten / 324
§ 226.1	Inleiding / 324
§ 226.2	Waardering en resultaatbepaling / 325
§ 226.3	Presentatie en toelichting / 327
228	Liquide middelen / 328
§ 228.1	Inleiding / 328
§ 228.2	Waardering / 328
§ 228.3	Presentatie en toelichting / 328
240	Eigen vermogen / 330
§ 240.1	Inleiding / 330
§ 240.2	Eigen vermogen in de enkelvoudige jaarrekening / 331
§ 240.3	Eigen vermogen in de geconsolideerde jaarrekening / 346
§ 240.4	Rechtstreekse mutaties in het eigen vermogen / 347
252	Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa / 351
§ 252.1	Inleiding / 351
§ 252.2	Verwerking / 353
§ 252.3	Waardering / 356
§ 252.4	Toepassing van grondslagen van verwerking en waardering / 358
§ 252.5	Presentatie en toelichting / 364
Bijlage	Keuzeschema / 368
254	Schulden / 369
§ 254.1	Inleiding / 369
§ 254.2	Waardering / 371
§ 254.3	Presentatie / 371
§ 254.4	Toelichting / 373
Bijlage 1	Voorbeeld van mutatie-overzicht langlopende schulden / 376
258	Overlopende passiva / 378
260	De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening / 380
§ 260.1	Inleiding op de verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de jaarrekening / 380

§ 260.2	De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de geconsolideerde jaarrekening / 383
§ 260.3	De verwerking van resultaten op intercompany-transacties in de enkelvoudige jaarrekening / 387
Bijlage	Voorbeelden van de verwerking van resultaten op intercompany-transacties / 391
265	Overzicht van het totaalresultaat van de rechtspersoon / 394
§ 265.1	Algemeen / 394
§ 265.2	Inhoud van het overzicht van het totaalresultaat van de rechtspersoon / 395
Bijlage	Voorbeelden van presentatie van het overzicht van het totaalresultaat / 397
270	De winst-en-verliesrekening / 400
§ 270.1	De verwerking van opbrengsten / 400
§ 270.2	Netto-omzet / 409
§ 270.3	De verwerking van lasten / 410
§ 270.4	Bijzondere baten en lasten / 411
§ 270.5	Overige detaillering van de winst-en-verliesrekening / 413
Bijlage 1	bij paragraaf 1 De verwerking van opbrengsten / 416
Bijlage 2	bij paragraaf 1 Verwerking van verkooptransacties met terug-(ver)koopovereenkomsten / 426
271	Personeelsbeloningen / 438
§ 271.1	Algemeen / 438
§ 271.2	Beloningen tijdens het dienstverband / 439
§ 271.3	Pensioenen / 443
§ 271.4	Vut en andere non-activiteitsregelingen / 451
§ 271.5	Ontslagvergoedingen / 453
§ 271.6	Bezoldigingen van bestuurders en commissarissen / 454
§ 271.7	Bezoldiging publieke en semipublieke sector / 457
Bijlage 1	Nadere toelichting op paragraaf 3 / 458
Bijlage 2	Nadere toelichting op de Projected Unit Credit Method / 459
Bijlage 3	Overzicht vormen van bezoldiging, die in elk geval onder de reikwijdte van artikel 2:383(c) BW vallen / 460
272	Belastingen naar de winst / 462
§ 272.1	Inleiding / 462
§ 272.2	Verwerking van over de verslagperiode verschuldigde en verrekenbare belastingen / 463
§ 272.3	Verwerking van latente belastingverplichtingen en -vorderingen / 463
§ 272.4	Waardering / 468
§ 272.5	Verwerking van over de verslagperiode verschuldigde of verrekenbare belasting en latente belasting / 470
§ 272.6	Presentatie / 472

§ 272.7	In de toelichting op te nemen gegevens / 474
§ 272.8	Belastingen binnen een fiscale eenheid / 476
273	Rentelasten / 479
§ 273.1	Algemeen / 479
§ 273.2	Verwerking / 480
§ 273.3	Presentatie / 482
274	Overheidssubsidies / 484
Bijlage 1	Verwerking van om niet verkregen en gekochte emissierechten / 488
275	Op aandelen gebaseerde betalingen / 495
§ 275.1	Inleiding / 495
§ 275.2	Verwerking en waardering – transacties anders dan met personeel / 497
§ 275.3	Verwerking en waardering – transacties met personeel / 499
§ 275.4	Toepassing waarderingsgrondslagen / 503
§ 275.5	Presentatie en toelichting / 504
§ 275.6	Ingangsdatum en overgangsbepalingen / 506
Bijlage 1	Stroomschema / 507
Bijlage 2	Voorbeeld verwerking van op aandelen gebaseerde betalingen / 508
290	Financiële instrumenten / 514
§ 290.1	Inleiding / 514
§ 290.2	Toepassingsgebied / 516
§ 290.3	Wettelijke bepalingen / 517
§ 290.4	Definities en categorieën / 518
§ 290.5	Waardering en resultaatbepaling / 521
§ 290.6	Hedge-accounting / 534
§ 290.7	Opnemen en niet langer verwerken in de balans / 549
§ 290.8	Presentatie / 550
§ 290.9	In de toelichting op te nemen gegevens / 562
§ 290.10	Overgangsbepaling / 579
Bijlage 1	Voorbeeld van de effectieve-rentemethode / 583
Bijlage 2	Voorbeeld van een samengesteld instrument / 584
Bijlage 3	Voorbeelden van hedge-accounting / 586
Bijlage 4	Voorbeeld van een embedded derivaat, uitwerking van alinea 825 en verder / 602
Bijlage 5	Voorbeelden van embedded derivaten en de noodzaak deze af te splitsen conform alinea 825 en verder / 603
292	Leasing / 606
§ 292.1	Inleiding / 606
§ 292.2	Leases in de jaarrekening van de lessee / 614
§ 292.3	Leases in de jaarrekening van de lessor / 617
§ 292.4	Sale and leaseback-transacties / 621
§ 292.5	Samengestelde transacties met de juridische vorm van een leaseovereenkomst / 623

§ 292.6	Overgangsbepalingen / 626
Bijlage 1	Voorbeeld verwerking van een financiële lease / 627
Bijlage 2	Voorbeeld verwerking van een sale en financiële leaseback / 631
Bijlage 3	Sale and leaseback-transacties die leiden tot een operationele lease / 633
Bijlage 4	Samengestelde transacties met de juridische vorm van een leaseovereenkomst / 637
Afdeling 3 TOELICHTING / 641	
300	Functie en indeling / 643
305	Vrijstellingen voor groepsmaatschappijen / 647
§ 305.1	Vrijstelling ten aanzien van de inrichting van de enkelvoudige winst-en-verliesrekening van een moedermaatschappij / 647
§ 305.2	Vrijstelling ten aanzien van een jaarrekening van een tot een groep behorende rechtspersoon / 647
315	Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen / 650
§ 315.1	Indeling naar grootte / 650
§ 315.2	Vrijstellingen / 653
Bijlage 1	Inrichtings- en publicatievoorschriften voor middelgrote rechtspersonen / 655
Bijlage 2	Vrijstellingen van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving / 661
Bijlage 3	Modellen voor middelgrote rechtspersonen / 667
330	Verbonden partijen / 673
§ 330.1	Inleiding / 673
§ 330.2	Presentatie en toelichting / 673
340	Winst per aandeel / 676
§ 340.1	Inleiding / 676
§ 340.2	Berekening van de winst per aandeel / 676
§ 340.3	Aanpassing vergelijkende cijfers / 681
§ 340.4	Presentatie / 682
§ 340.5	Toelichting / 682
Bijlage	Rekenvoorbeelden / 683
345	Beëindiging van bedrijfsactiviteiten / 689
§ 345.1	Algemeen / 689
§ 345.2	Definities / 689
§ 345.3	In de toelichting op te nemen gegevens / 691
§ 345.4	Presentatie en toelichting / 693
Bijlage	Voorbeeld verwerking afstoten segment / 694

350	Gesegmenteerde informatie / 697
§ 350.1	Inleiding / 697
§ 350.2	Wettelijk te geven informatie over netto-omzet / 697
§ 350.3	Aanvullende gesegmenteerde informatie / 698
Bijlage	Keuzestructuur samenstelling te rapporteren segmenten / 702
360	Het kasstroomoverzicht / 703
§ 360.1	Algemeen / 703
§ 360.2	Inhoud van het kasstroomoverzicht / 704
§ 360.3	Toelichting op het kasstroomoverzicht / 708
Bijlage	Voorbeeld van een kasstroomoverzicht / 709
390	Overige in de toelichting op te nemen informatie / 720
§ 390.1	Informatie over dienstverlening uit hoofde van concessie / 720
§ 390.2	Niet in de balans opgenomen regelingen / 721
§ 390.3	Vermelding accountantshonoraria / 722
394	Tussentijdse berichten / 725
§ 394.1	Inleiding / 725
§ 394.2	Wettelijke bepalingen / 725
§ 394.3	Vorm en inhoud van een tussentijds bericht / 726
§ 394.4	De verwerking en waardering van posten in een tussentijds bericht / 728
Bijlage	Nadere illustratie van wat wordt gepresenteerd door een rechtspersoon die halfjaarlijks respectievelijk per kwartaal rapporteert / 730
396	Openbaarmaking / 731
398	Accountantsonderzoek / 735
Afdeling 4	BESTUURSVERSLAG, OVERIGE GEGEVENS EN OVERIGE INFORMATIE / 739
400	Bestuursverslag / 741
§ 400.1	Algemeen / 741
§ 400.2	Beursgenoteerde vennootschappen en andere organisaties van openbaar belang / 752
§ 400.3	(vervallen) / 758
§ 400.4	(vervallen) / 758
§ 400.5	Pensioenfondsen / 758
405	Verslag raad van commissarissen / 759
§ 405.1	Algemeen / 759
410	Overige gegevens / 762
420	Winstbestemming, verwerking verlies / 764
430	Kerncijfers, kengetallen en meerjarenoverzichten / 766

Afdeling 5 COUNTRY-BY-COUNTRY-REPORTING / 769

500 Landeninformatie - rapportage van betalingen aan overheden ('country-by-country-reporting') / 771

- § 500.1 Inleiding / 771
- § 500.2 Banken en beleggingsentiteiten / 773

Afdeling 6 BIJZONDERE BEDRIJFSTAKKEN / 775

600 Banken / 777

- § 600.1 Inleiding / 777
- § 600.2 Balans / 782
- § 600.3 Winst-en-verliesrekening / 796
- § 600.4 (vervallen) / 799
- Bijlage 1 Model kasstroomoverzicht / 800
- Bijlage 2 Voorbeeld overzicht van op balansdatum openstaande derivatentransacties / 802

605 Verzekeringsmaatschappijen / 803

- § 605.1 Inleiding / 803
- § 605.2 Beleggingen / 805
- § 605.3 Overige activa en overige passiva / 810
- § 605.4 Eigen vermogen / 811
- § 605.5 Technische voorzieningen / 815
- § 605.6 Winst-en-verliesrekening / 829
- § 605.7 Risicoparagraaf / 836
- § 605.8 Overige onderwerpen / 837
- § 605.9 (vervallen) / 839
- Bijlage 1 Model kasstroomoverzicht / 840
- Bijlage 2 Waarderingsmogelijkheden beleggingen en verzekeringsverplichtingen / 843
- Bijlage 3 Verwerking latente en discretionaire winstdelingen / 844
- Bijlage 4 Voorbeeld verloopoverzichten geldend voor de voorziening verzekeringsverplichtingen / 853
- Bijlage 5 Voorbeeld mutatieoverzichten geldend voor de voorziening respectievelijk reserve discretionaire winstdeling / 855
- Bijlage 6 Voorbeeld schade / 856
- Bijlage 7 (vervallen) / 858
- Bijlage 8 (vervallen) / 859

610 Pensioenfondsen / 860

- § 610.1 Inleiding / 860
- § 610.2 Balans / 863
- § 610.3 Staat van baten en lasten / 880
- § 610.4 Risicoparagraaf / 884
- § 610.5 Overige onderwerpen / 886
- § 610.6 Code Pensioenfondsen / 889

Bijlage 1	Voorbeeld Balans pensioenfonds / 890
Bijlage 2	Voorbeeld Staat van baten en lasten pensioenfonds / 891
Bijlage 3	Voorbeeld Kasstroomoverzicht pensioenfonds / 892
615	Beleggingsentiteiten / 893
§ 615.1	Inleiding / 893
§ 615.2	Waardering van beleggingen en transactiekosten / 894
§ 615.3	Inrichting en presentatie van de jaarrekening / 896
§ 615.4	Toelichting / 899
§ 615.5	Aanvullende voorschriften voor het bestuursverslag / 911
§ 615.6	Instelling voor Collectieve Belegging in Effecten (ICBE) / 913
§ 615.7	Specifieke onderwerpen / 914
§ 615.8	Beleggingsentiteiten uit landen met adequaat toezicht / 917
§ 615.9	Tussentijdse berichten / 917
Bijlage 1	Voorbeelden van kasstroomoverzichten / 919
620	Coöperaties / 922
§ 620.1	Begripsbepaling / 922
§ 620.2	Balans / 923
§ 620.3	Exploitatierkening / 925
§ 620.4	Overige onderwerpen / 925
Bijlage 1	Voorbeeld 1 Exploitatierkening voor coöperaties die inkopen bij leden / 927
Bijlage 2	Voorbeeld 2 Exploitatierkening voor coöperaties die inkopen bij leden / 928
630	Commerciële stichtingen en verenigingen / 929
§ 630.1	Algemene uiteenzetting / 929
§ 630.2	Presentatie / 931
§ 630.3	Toelichting / 933
§ 630.4	Bijzondere onderwerpen / 934
640	Organisaties-zonder-winststreven / 936
§ 640.1	Algemene uiteenzetting / 936
§ 640.2	Verwerking en waardering / 937
§ 640.3	Presentatie / 939
§ 640.4	Toelichting / 942
§ 640.5	Bijzondere onderwerpen / 944
645	Toegelaten instellingen volkshuisvesting / 950
§ 645.1	Algemene uiteenzettingen / 950
§ 645.2	Verwerking en waardering / 951
§ 645.3	Presentatie en toelichting / 955
§ 645.4	Bijzondere onderwerpen / 957
§ 645.5	Overgangsbepalingen per 1 januari 2016 / 958

650	Fondsenwervende organisaties / 959
§ 650.1	Algemene uiteenzettingen / 959
§ 650.2	Verwerking en waardering / 960
§ 650.3	Presentatie en toelichting / 961
§ 650.4	Bijzondere onderwerpen / 968
Bijlage 1	Model balans jaar t, vergelijkende cijfers jaar t-1 / 974
Bijlage 2	Model van baten en lasten jaar t, vergelijkende cijfers t-1 / 975
Bijlage 3	Model toelichting bestedingen / 976
655	Zorginstellingen / 977
§ 655.1	Algemene uiteenzettingen / 977
§ 655.2	Verwerking en waardering / 979
§ 655.3	Presentatie / 980
§ 655.4	Toelichting / 983
§ 655.5	Bijzondere onderwerpen / 984
Bijlage 1	Modellen voor de balans, resultatenrekening en toelichting / 988
Bijlage 2	Modellen mutatieoverzichten materiële vaste activa alsmede projecten in uitvoering en mutaties in het boekjaar / 994
660	Onderwijsinstellingen / 995
§ 660.1	Inleiding / 995
§ 660.2	Verwerking en waardering / 996
§ 660.3	Presentatie / 997
§ 660.4	Toelichting / 898
§ 660.5	Bijzondere onderwerpen / 1000
Bijlage	Modellen voor de balans, staat van baten en lasten, kasstroomoverzicht en toelichting / 1004
Afdeling 9	BIJLAGEN / 1019
900	Wetteksten / 1021
§ 900.1	Tekst van Titel 9 Boek 2 BW / 1023
§ 900.2	Tekst van diverse artikelen Boek 2 BW / 1062
§ 900.3	Tekst van enkele artikelen van de Handelsregisterwet 2007 / 1081
§ 900.4	Tekst van enkele artikelen van de Wet op de ondernemingsraden / 1083
§ 900.5	(vervallen) / 1086
§ 900.6	(vervallen) / 1087
§ 900.7	Tekst van enkele artikelen van de Wet op het financieel toezicht / 1088
§ 900.8	Tekst van enkele artikelen van de Wet toezicht financiële verslaggeving / 1089
§ 900.9	Definitie verbonden partijen volgens IAS 24 / 1095
§ 900.10	(vervallen) / 1097
910	Modellen en besluiten / 1099
§ 910.1	Besluit modellen jaarrekening / 1101
§ 910.2	Besluit actuele waarde / 1136

- § 910.3 Besluit jaarrekening banken / 1147
- § 910.4 Tekst van enkele artikelen van de Woningwet, het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 en de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 / 1156
- § 910.5 Regeling verslaggeving WTZi / 1160
- § 910.6 Regeling jaarverslaggeving onderwijs / 1163
- § 910.7 Besluit verstrekking financiële informatie aan ondernemingsraden 1985 / 1170
- § 910.8 Tekst van enkele artikelen van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft / 1181
- § 910.9 Tekst van enkele artikelen van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft / 1186
- § 910.10 Tekst van enkele artikelen van het Besluit toezicht financiële verslaggeving / 1187
- § 910.11 Besluit elektronische deponering handelsregister / 1189
- § 910.12 Besluit artikel 10 Overnamerichtlijn / 1191
- § 910.13a Besluit rapportage van betalingen aan overheden / 1192
- § 910.13b Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijn kapitaalvereisten / 1195
- § 910.14 Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het bestuursverslag / 1201
- § 910.15 Tekst van enkele artikelen van besluit van 18 december 2013 tot wijziging van het Besluit uitvoering pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling en het Handelsregisterbesluit 2008 in verband met de Wet versterking bestuur pensioenfondsen en enige andere wijzigingen / 1203
- § 910.16 Besluit van 13 oktober 2015 tot wijziging van het Besluit actuele waarde, het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen, het Besluit modellen jaarrekening en enkele andere besluiten / 1204
- § 910.17 Besluit van 13 oktober 2015 tot vaststelling van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening / 1214
- § 910.18 Besluit bekendmaking niet-financiële informatie / 1215

- 920 Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving / 1229**
 Inhoudsopgave / 1231
 Voorwoord / 1233
- § 920.1 Introductie / 1234
- § 920.2 Maatschappelijke verslaggeving / 1235
- § 920.3 De kwaliteit van maatschappelijke verslaggeving / 1239
- § 920.4 De inhoud van maatschappelijke verslaggeving / 1245
- § 920.5 Totstandkoming van maatschappelijke verslaggeving / 1255
- § 920.6 Presentatie / 1257

- 921 Handreiking voor de toepassing van IAS 19R in de Nederlandse pensioensituatie / 1261**
 Inhoudsopgave / 1263
 Samenvatting / 1265

§ 921.1	Algemeen / 1268
§ 921.2	Classificatie / 1268
§ 921.3	Waardering van DB-regelingen: risicodeling en gezamenlijke financiering / 1276
Bijlage	Belangrijkste relevante bepalingen uit IAS 19R / 1284
930	Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen / 1287
	Inhoudsopgave / 1289
	Toelichting / 1291
	Voorwoord / 1292
	Inleiding / 1293
	Het doel van de jaarrekening / 1296
	Grondbeginselen / 1298
	Kwalitatieve kenmerken van jaarrekeningen / 1299
	De elementen van jaarrekeningen / 1303
	Verwerking van de elementen van jaarrekeningen / 1309
	Waardering van de elementen van jaarrekeningen / 1312
	Vermogensbegrippen en vermogensinstandhoudingsdoelstellingen / 1313
940	Begrippen / 1315
	REGISTERS / 1355
950	Register wetsartikelen / 1357
990	Onderwerpenregister / 1369

VOORWOORD

Status van de Raad voor de Jaarverslaggeving

In september 1981 is opgericht de Stichting voor de Jaarverslaggeving 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 huidig 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 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 2018. 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 2017 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
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
H.F.Z. Chand BSc
mr. M. Mans

vaktechnisch secretaris
algemeen secretaris
algemeen secretaris
junior stafmedewerker
notulist

Waarnemers

Ministerie van Veiligheid en Justitie, Directie Wetgeving:
 mevr. mr. drs. N. Hagemans en mevr. mr. L.D.V.M. Kompier
 Ministerie van Financiën:
 mevr. drs. O.G.M. Nijenhuis
 Autoriteit Financiële Markten (AFM):
 drs. P.R. Blok RA
 Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA):
 drs. A. Smeding 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 2017 uit de volgende personen:

mevr. I.G.C. de Graaf-Oudhuis RA, voorzitter	PwC
mevr. drs. L.M.A. van Bolhuis-Geldof RA	Mazars
H.J. Bijker MSc RA (tot 1 januari 2017)	PwC
drs. J.B. Hesselink RA	EY
dr. B. Kamp RA	BDO
C.J.M. Kimenai RA, vicevoorzitter (tot 1 januari 2017)	Deloitte
mevr. drs. I. van Sloun RA (vanaf 1 januari 2017)	Deloitte
mevr. drs. C.L. Suurland RA	BakerTillyBerk
mevr. T. van den Vlekkert-Zevenbergen MSc RA	KPMG

ondersteuning door RJ-secretariaat:

mr. dr. C.J.A. van Geffen	vaktechnisch secretaris
mevr. H.F.Z. Chand BSc	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 2017

Raad voor de Jaarverslaggeving

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

100 INLEIDING

Deze Richtlijn 100 (aangepast 2016) vervangt Richtlijn 100 (aangepast 2015) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

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 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

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

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

Wetsartikel	Onderwerp	Richtlijnen
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, betaalinstellingen 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.
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.

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.

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 4:37o 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.