

Gepubliceerd onder verantwoordelijkheid van de
Raad voor de Jaarverslaggeving

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

voor micro- en kleine rechtspersonen

JAAREDITIE 2020

van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021



Wolters Kluwer

Deventer – 2020

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / 11
Ten geleide bij editie 2020 / 15

Afdeling M **MICRORECHTSPERSONEN** / 23

M1 **Microrechtspersonen** / 25
§ M1.1 Algemene uiteenzettingen / 25
§ M1.2 Presentatie en toelichting / 27
§ M1.3 Verwerking en waardering / 28
§ M1.4 Openbaarmaking / 29

Afdeling A **ALGEMEEN** / 31

A1 **Inleiding, status, doelstellingen en uitgangspunten** / 33

§ A1.1 Inleiding / 33
§ A1.2 Status van de Richtlijnen / 36
§ A1.3 Doelstellingen en uitgangspunten / 37

A2 **Verwerking en waardering** / 40

§ A2.1 Criteria voor opname en vermelding van gegevens / 40
§ A2.2 Prijsgrondslagen / 43
§ A2.3 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa / 47
§ A2.4 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta transacties / 52
§ A2.5 Algemene grondslagen voor de bepaling van het resultaat / 55

A3 **Stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel** / 58

§ A3.1 Stelselwijzigingen / 58
§ A3.2 Schattingswijzigingen / 61
§ A3.3 Fouterstel / 62

A4 **Gebeurtenissen na balansdatum** / 65

A5 **Verbonden partijen (vervallen)** / 69

A6 **Openbaarmaking** / 70

A7 **Overige gegevens (vervallen)** / 73

A8 **Winstbestemming en verwerking van het verlies** / 74

Afdeling B	JAARREKENING / 75
B1	Immateriële vaste activa / 77
B2	Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen / 84
§ B2.1	Materiële vaste activa / 84
§ B2.2	Vastgoedbeleggingen / 91
B3	Financiële vaste activa en consolidatie / 95
§ B3.1	Financiële vaste activa / 95
§ B3.2	Fusies en overnames / 103
§ B3.3	Consolidatie / 105
§ B3.4	De verwerking van resultaten op intercompany-transacties / 106
B4	Vorraden / 108
§ B4.1	Algemeen / 108
§ B4.2	Onderhanden projecten in opdracht van derden / 111
B5	Vorderingen en overlopende activa / 112
§ B5.1	Vorderingen / 112
§ B5.2	Overlopende activa / 113
§ B5.3	Onderhanden projecten / 114
B5	Ontwerp-Richtlijn Vorderingen en overlopende activa / 120
§ B5.1	Vorderingen / 120
§ B5.2	Overlopende activa / 121
§ B5.3	Onderhanden projecten / 122
B6	Effecten / 128
B7	Liquide middelen / 130
B8	Eigen vermogen / 131
B9	Verplichtingen/Schulden / 140
§ B9.1	Algemeen / 140
§ B9.2	Langlopende schulden / 142
§ B9.3	Kortlopende schulden / 143
§ B9.4	Overlopende passiva / 143
B10	Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen / 145
§ B10.1	Voorzieningen / 145
§ B10.2	Niet in de balans opgenomen verplichtingen / 150

B11	Leasing / 153
B12	Financiële instrumenten / 157
B13	Winst-en-verliesrekening / 160
B13	Ontwerp-Richtlijn Winst-en-verliesrekening / 164
B14	Personeelsbeloningen / 168
B15	Belastingen naar de winst / 176
B16	Rente / 183
B17	Overheidssubsidies / 185
B18	Toelichting / 188
§ B18.1	Algemeen / 188
§ B18.2	Beëindiging van bedrijfsactiviteiten / 190
§ B18.3	Dienstverlening uit hoofde van concessies / 191
Afdeling C	BIJZONDERE KLEINE RECHTSPERSONEN / 193
C1	Kleine organisaties-zonder-winststreven / 195
§ C1.1	Algemene uiteenzettingen / 195
§ C1.2	Verwerking en waardering / 197
§ C1.3	Presentatie en toelichting / 199
§ C1.4	Bijzondere onderwerpen / 201
C2	Kleine fondsenwervende organisaties / 204
§ C2.1	Algemene uiteenzettingen / 204
§ C2.2	Verwerking en waardering / 205
§ C2.3	Presentatie en toelichting / 206
§ C2.4	Bijzondere onderwerpen / 210
	Bijlage 1 Model balans / 212
	Bijlage 2 Model van baten en lasten / 213
Afdeling D	BIJLAGEN / 215
D1	Wetteksten / 217
§ D1.1	Tekst van Titel 9 Boek 2 BW / 219
§ D1.2	Tekst van diverse artikelen Boek 2 BW / 258
§ D1.3	Tekst van enkele artikelen van de Handelsregisterwet 2007 / 268
D2	Modellen en besluiten / 271
§ D2.1	Besluit modellen jaarrekening / 273
§ D2.2	Besluit actuele waarde / 281

- §D2.3 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen / 292
- §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 / 297
- §D2.5 Besluit van 13 oktober 2015 tot vaststelling van de uitvoeringswet richtlijn jaarrekening / 307
- §D2.6 Besluit elektronische deponering handelsregister / 308

- D3 Handreikingen / 317**
- §D3.1 Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen / 319
 Bijlage / 328
- §D3.2 Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen / 331
 Bijlage / 341

- D4 Inrichtings- en publicatievoorschriften voor kleine rechtspersonen / 344**

- Registers / 349**
- Register wetsartikelen / 351
- Onderwerpenregister / 353

VOORWOORD

Het doet ons genoegen om voor 2020 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.

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

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.

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 2021, 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 2020

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

TEN GELEIDE BIJ EDITIE 2020

Inleiding

Voor u ligt de editie 2020 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (Rjk-bundel). Deze editie is van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

Conform de vorige editie geldt dat in deze Richtlijnen de meest voorkomende onderwerpen en situaties voor kleine rechtspersonen worden behandeld. Voor bepaalde onderwerpen of situaties wordt verwezen naar de RJ-bundel voor grote en middelgrote rechtspersonen. Voor onderwerpen en situaties die niet expliciet dan wel door middel van een verwijzing in de Richtlijnen zijn opgenomen moet de rechtspersoon zelf een verwerkingswijze kiezen die relevante en betrouwbare verslaggeving oplevert voor de besluitvorming van gebruikers van de jaarrekening. Hierbij moeten de algemene grondslagen voor waardering en resultaatbepaling mede in acht worden genomen.

Wijzigingen in editie 2020

Een verticale streep is in de kantlijn toegevoegd bij de alinea's die ten opzichte van jaareditie 2019 inhoudelijk zijn gewijzigd. Indien geen verticale streep is geplaatst, betreft het geen nieuwe of inhoudelijk gewijzigde alinea.

In dit Ten geleide worden de wijzigingen die in editie 2020 zijn doorgevoerd kort toegelicht. Dit wordt achtereenvolgens als volgt behandeld:

- A. verwerking RJ-Uitingen in deze bundel;
- B. wijzigingen per hoofdstuk.

A. Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel

RJ-Uitingen zijn wijzigingen in de Richtlijnen, welke na publicatie in de eerstvolgende jaareditie van de Richtlijnen zijn opgenomen. De RJ-Uitingen worden gepubliceerd op de RJ-website. Na opname in de bundel hebben de RJ-Uitingen geen zelfstandige betekenis meer.

Het uitbrengen van een RJ-Uiting is bedoeld ter verduidelijking of interpretatie van bestaande Richtlijnen dan wel voor wijzigingen daarvan. De RJ beoogt hiermee adequaat te kunnen reageren op vragen vanuit het maatschappelijk verkeer.

In deze bundel zijn alle relevante van toepassing zijnde RJ-Uitingen verwerkt, namelijk de RJ-Uitingen 2019-13, 2019-14, 2019-15, 2020-1, 2020-4 en 2020-9, met inachtneming van eventueel binnengekomen commentaar. Dit wordt nader uiteengezet in *B. Wijzigingen per hoofdstuk*. Hieronder volgt een nadere toelichting inzake RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten'.

Benadrukt wordt dat enkele RJ-Uitingen niet zijn verwerkt in deze bundel, omdat deze geen invloed hebben (gehad) op de inhoud van deze bundel maar bijvoorbeeld nadere uitleg bevatten.

Dit betreffen:

RJ-Uiting 2018-7: 'Overwegingen ten aanzien van de verwerkingwijze cryptocurrencies in de jaarrekening';

RJ-Uiting 2019-17: 'Overwegingen bij de invloed van de IBOR-reform op hedge-accounting';

RJ-Uiting 2020-5: 'Impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019';

RJ-Uiting 2020-6: 'Voorbeeldteksten impact coronavirus op de jaarverslaggeving 2019';

RJ-Uiting 2020-7: 'Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid';

RJ-Uiting 2020-8: 'Impact fiscale coronareserve op de jaarverslaggeving 2019'.

De laatstgenoemde vier RJ-Uitingen geven nadere duiding voor de verslaggevingspraktijk vanwege de (mogelijke) impact van het coronavirus en/of gerelateerde overheidsmaatregelen, maar bevatten geen (nieuwe) Richtlijnen.

RJ-Uiting 2019-15: 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten'

In november 2019 is RJ-Uiting 2019-15 'Ontwerp-Richtlijnen voor de verslaggeving van opbrengsten' gepubliceerd. Vanwege het grote (toekomstige) belang voor de verslaggevingspraktijk is besloten de inhoud van deze RJ-Uiting 2019-15, alsmede de daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstukken B5 'Vorderingen en overlopende activa' en B13 'Winst-en-verliesrekening', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zullen voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, deze ontwerp-hoofdstukken definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

Hieronder gaat het Ten geleide behorend bij deze RJ-Uiting 2019-15 en bijbehorende bijlage:

De RJ heeft geconstateerd dat in de praktijk behoefte is aan nadere guidance over de manier waarop opbrengsten worden verantwoord onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de analyse hoe de RJ het beste aan deze behoefte tegemoet kan komen heeft de RJ de recent effectief geworden bepalingen in IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers' meegenomen. Na uitgebreide analyse heeft de RJ geconcludeerd dat het volledig overnemen van de bepalingen van IFRS 15 in de richtlijnen niet wenselijk is vanwege de doelgroep van de richtlijnen in combinatie met de daarmee samenhangende implementatiekosten. Derhalve heeft de RJ besloten tot het voorstellen van specifieke wijzigingen in de huidige richtlijnen voor opbrengstverantwoording en deze richtlijnen aan te vullen met nadere uitleg en voorbeelden.

Op deze basis heeft de RJ nu ontwerp-Richtlijnen opgesteld voor de verslaggeving van opbrengsten, hoofdstuk B13 'Winst-en-verliesrekening' en paragraaf B5.3 'Onderhanden projecten'. De RJ heeft er bewust voor gekozen zoveel als mogelijk de bestaande richtlijnen in stand te houden en deze aan te vullen met meer specifieke guidance en voorbeelden. Deze benadering maakt het inzichtelijk wat de precieze wijzigingen ten opzichte van de huidige richtlijnen zijn. Om de implementatie van de wijzigingen die mogelijk voortkomen uit de aangepaste guidance te vereenvoudigen, stelt de RJ voor toe te staan dat de wijzigingen die toezien op verwerking van opbrengsten alleen hoeven te worden toegepast op overeenkomsten aangegaan of gewijzigd op of na de voorgestelde ingangsdatum of de desbetreffende ingangsdatum bij eerdere toepassing (prospectief).

De RJ benadrukt dat bij de interpretatie van de voorgestelde ontwerp-Richtlijnen de bepalingen van IFRS 15, inclusief nadere guidance voor de toepassing van IFRS 15, niet leidend zijn.

De RJ faciliteert sinds de implementatie van IFRS 15 in 2018 dat rechtspersonen die de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving toepassen, voor de verslaggeving van opbrengsten en gerelateerde kosten optioneel IFRS 15 integraal kunnen toepassen. Deze facilititeit blijft onveranderd van toepassing in de ontwerp-Richtlijnen (zie onder andere alinea 101a van RJ 270). De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Onderstaand worden de door de RJ voorgestelde wijzigingen nader toegelicht. In de bijlage van dit Ten geleide zijn tabellen opgenomen met daarin een overzicht van de door de RJ voorgestelde wijzigingen.

*Afzonderlijk te identificeren componenten
(ontwerpalinea 101b van hoofdstuk B13)*

In de huidige paragraaf B5.3 Onderhanden projecten is opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, teneinde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven. Voorgesteld wordt om deze bepaling ook in hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening op te nemen.

Variabele vergoedingen

(ontwerpalinea 103 van hoofdstuk B13 en ontwerpalinea 306 van paragraaf B5.3)

De huidige richtlijnen bevatten geen specifieke bepalingen voor de verwerking van variabele vergoedingen als de omvang ervan betrouwbaar kan worden bepaald. De RJ stelt voor dat de omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdende met een redelijke mate van voorzichtigheid. Hiermee beoogt de RJ te voorkomen dat opbrengsten worden verantwoord die later weer moeten worden teruggenomen.

Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

(ontwerpalinea 317 van paragraaf B5.3)

Onder de huidige richtlijnen worden de projectopbrengsten als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid. De RJ stelt voor om niet langer toe te staan dat gerealiseerde projectopbrengsten als wijziging in onderhanden projecten worden gepresenteerd. De RJ verwacht dat door dit voorstel een beter inzicht wordt gegeven in de projectopbrengsten en de vergelijkbaarheid van jaarrekeningen wordt verbeterd. Volledigheidshalve benadrukken wij dat de post 'Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk' zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening geen betrekking heeft op onderhanden projecten binnen het toepassingsgebied van paragraaf B5.3. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van paragraaf B4.1.

Presentatie van onderhanden projecten in de balans

(ontwerpalinea 323 van paragraaf B5.3)

De huidige richtlijnen bieden de mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal in de balans te presenteren. De RJ acht deze presentatiewijze niet langer aanvaardbaar, omdat deze presentatiewijze onvoldoende inzicht geeft in de

balansposities en niet in lijn is met de algemene bepalingen ten aanzien van het salderen van balansposten. Indien het saldo van een onderhanden project:

- een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en
- een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

Bijlage bij Ten geleide

Voorgestelde wijzigingen in Rjk-bundel

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp- alineas
<i>Afzonderlijk te identificeren componenten</i>	In de huidige paragraaf B5.3 Onderhanden projecten is opgenomen dat in bepaalde gevallen het noodzakelijk is om het hoofdstuk toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een overeenkomst, of een groep van overeenkomsten, ten einde de economische realiteit van een overeenkomst of een groep van overeenkomsten weer te geven. Een vergelijkbare bepaling om afzonderlijke te identificeren componenten te onderscheiden, is niet opgenomen in B13 Winst-en-verliesrekening.	In hoofdstuk B13 is een vergelijkbare bepaling opgenomen.	B13.101b
<i>Variabele vergoedingen</i>	Geen specifieke bepalingen.	De omvang van een te werken variabele vergoeding wordt bepaald door een beste schatting te maken rekening houdend met een redelijke mate van voorzichtigheid.	B13.103 B5.306
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening</i>	De projectopbrengsten worden als netto-omzet of als wijziging in onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd, zolang een project nog niet is voltooid.	Projectopbrengsten worden als netto-omzet gepresenteerd.	B5.317

Onderwerp	Huidige richtlijnen	Ontwerp-Richtlijnen	Ontwerp- alineas
<i>Presentatie van onderhanden projecten in de balans</i>	De mogelijkheid om het saldo van alle onderhanden projecten als één totaal te presenteren in de balans.	Indien het saldo van een onderhanden project: <ul style="list-style-type: none"> - een debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief; en - een creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting. 	B5.323

B. Wijzigingen per hoofdstuk

A2 Verwerking en waardering

In hoofdstuk A2 'Verwerking en waardering' is de definitie van materieel belang toegevoegd. Door deze toevoeging is alinea A3.303 van hoofdstuk A3 'Stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel' eveneens aangepast.

B2.1 Immateriële vaste activa

In oktober 2019 is RJ-Uiting 2019-14 'Materiële vaste activa' (overgangsbepalingen 'kosten van groot onderhoud') gepubliceerd, waarmee in hoofdstuk B2.1 'Materiële vaste activa' in alinea B2.133c een nieuwe overgangsbepaling is opgenomen. Deze overgangsbepaling maakt het mogelijk om een overgang van 'kosten van groot onderhoud via een voorziening' naar 'kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief' in afwijking van hoofdstuk A3.1 'Stelselwijzigingen' te verwerken.

De achtergrond van deze overgangsbepaling is dat diverse rechtspersonen willen overgaan van het stelsel van het vormen van een voorziening voor groot onderhoud naar het stelsel van verwerken van de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde van het actief. Afhankelijk van de situatie ervaren deze rechtspersonen complexiteit om deze stelselwijziging conform hoofdstuk A3.1 'Stelselwijzigingen' te verwerken. Om de overgang naar het verwerken van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief te vereenvoudigen is deze additionele overgangsbepaling opgenomen. Een voorbeeld van de toepassing van de overgangsbepaling is toegevoegd in de RJ-bundel aan hoofdstuk 212 Materiële vaste activa in de bijlage onder G.

Naar analogie van deze overgangsbepaling is de overgangsbepaling in alinea B2.133a eveneens aangepast.

B2.2 Vastgoedbeleggingen

In maart 2020 is RJ-Uiting 2020-4 'Ontwerp-alinea's RJ 213 'Vastgoedbeleggingen', RJ 275 'Op aandelen gebaseerde betalingen', RJ 290 'Financiële instrumenten' en RJ 360 'Het kasstroomoverzicht' gepubliceerd. Naar aanleiding van het evalueren van niet-wettelijke opties in de Richtlijnen zijn een tweetal aanpassingen in dit hoofdstuk doorgevoerd.

In hoofdstuk B2.2 'Vastgoedbeleggingen' wordt in alinea B2.214 verwezen naar de RJ-bundel hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' voor de verwerking en waardering van een gebruiksrecht in een onroerende zaak dat bij een lessee als operationele lease classificeert.

De mogelijkheid om een gebruiksrecht in een onroerende zaak dat bij een lessee als operationele lease classificeert (bijvoorbeeld grond in erfpacht) door de lessee te verantwoord worden als een vastgoedbelegging, zoals vermeld in alinea 213.102 in de RJ-bundel, is geëvalueerd. Daaruit volgt dat deze alternatieve verwerkingswijze behouden blijft. Het was mogelijk om deze alternatieve verwerkingswijze per gebruiksrecht toe te passen, maar deze optie is vervallen omdat het consistent toepassen van een verwerkingswijze voor gelijksoortige activa zorgt voor betere vergelijkbaarheid van jaarrekeningen. Een eventuele stelselwijziging dient overeenkomstig hoofdstuk A3.1 'Stelselwijzigingen' te worden verwerkt.

In alinea B2.206 is een alternatieve mogelijkheid toegevoegd voor het bepalen van de herwaarderingsreserve voor op actuele waarde gewaardeerde vastgoedbeleggingen (wel of geen rekening houden met cumulatieve afschrijvingen en waardeverminderingen). Hiermee is deze bepaling consistent met alinea 213.504 van hoofdstuk 213 'Vastgoedbeleggingen' in de RJ-bundel.

B3 Financiële Vaste Activa

Hoofdstuk B3 'Financiële vaste activa en consolidatie' verwijst in alinea B3.202, voor de verwerking van fusies en overnames in de geconsolideerde jaarrekening en voor de verwerking van een activa/passiva-transactie in de vennootschappelijke en geconsolideerde jaarrekening, naar hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' in de RJ-bundel. In alinea 216.101 van hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' is verduidelijkt dat dit hoofdstuk van toepassing is op fusies en overnames waarbij sprake is van de verkrijging van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen dat in staat is tot het genereren van opbrengsten. Tevens is verduidelijkt op welke wijze de verkregen identificeerbare activa en/of verplichtingen worden verwerkt indien daar geen sprake van is. Bovenstaande wijzigingen hebben ook geleid tot een tekstuele aanpassing in alinea 216.602.

B5 Vorderingen en overlopende activa

Zoals uiteengezet onder A. *Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel* is besloten de inhoud van RJ-Uiting 2019-15, met het daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstuk B5 'Vorderingen en overlopende activa', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zal voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, dit hoofdstuk definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

B9 Verplichtingen/Schulden

Alinea B9.104 van hoofdstuk B9 'Verplichtingen/schulden' is in lijn gebracht met de overige bepalingen in dit hoofdstuk (en de RJ-bundel) om een schuld als langlopend dan wel kortlopend te rubriceren indien na balansdatum, maar voor het moment van opmaken van de jaarrekening, de schuldenaar gebruikt heeft gemaakt van de bevoegdheid tot vervroegde aflossing. Indien de vervroegde aflossing heeft plaatsgevonden dan wel de vervroegde aflossing is overeengekomen is het toegestaan de schuld als kortlopend te rubriceren.

B13 Winst-en-verliesrekening

Zoals uiteengezet onder A. *Verwerking RJ-Uitingen in deze bundel* is besloten de inhoud van RJ-Uiting 2019-15, met het daarin opgenomen voorgestelde ontwerp-hoofdstuk B13

'Winst-en-verliesrekening', tevens integraal op te nemen in deze bundel. De ontvangen commentaren op deze voorstellen, die naar verwachting van kracht zullen worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022, zijn momenteel in behandeling. Naar verwachting zal voor jaareinde 2020, na verwerking commentaar, dit hoofdstuk definitief worden gemaakt middels een RJ-Uiting.

D3 Handreiking Fiscale Waarderingsgrondslagen

In januari 2020 is in RJ-Uiting 2020-1 "Ontwerp-Handreiking D3 'Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen' (kleine en microrechtspersonen)" een voorstel gepubliceerd om deze Handreiking aan te passen. De voorgestelde wijzigingen hebben met name betrekking op het explicieter maken en verduidelijken van het uitgangspunt van de Handreiking (aansluiting met de aangifte vennootschapsbelasting) en het geven van 'guidance' aan de gebruiker van de Handreiking. Daarnaast is er één verduidelijking gemaakt welke betrekking heeft op de kostenegalisatiereserve ("KER"). In juni 2020 is RJ-Uiting 2020-9 gepubliceerd waarin de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2020-1 zijn verwerkt. Hiermee zijn de voorgestelde aanpassingen, zoals gepubliceerd in Uiting 2020-1, definitief gemaakt met inachtneming van enkele beperkte tekstuele aanpassingen. Mede vanuit de ontvangen commentaren bleek de behoefte om enkele uitgangspunten van de Handreiking nader te belichten.

Handreiking betreft geen richtlijn

De RJ heeft de Handreikingen D3 waar nodig, op basis van voorgaande, herzien, waarbij termen als 'moeten' en 'dienen' zijn voorkomen (voor zover wet- of regelgeving geen invulling geeft), omdat slechts sprake is van een praktijkhandreiking. Het is derhalve niet verplicht, tenzij voorgeschreven door wet- of regelgeving, deze Handreiking D3 te volgen.

Uitgangspunt is waardering in de aangifte vennootschapsbelasting

Benadrukt wordt dat de Handreiking het uitgangspunt heeft dat een jaarrekening volgens fiscale waarderingsgrondslagen zoveel als mogelijk de verwerking in de aangifte vennootschapsbelasting volgt. Om deze reden bevat de Handreiking geen limitatieve uiteenzetting van alle mogelijke fiscale verwerkingsmethoden en behandelt de Handreiking niet de invulling van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf.

Inzicht in het vermogen en resultaat bij toepassing van fiscale grondslagen

Het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen kan leiden tot een afwijking van de waardering volgens commerciële waarderingsgrondslagen. Op basis van de van toepassing zijnde fiscale regelgeving kan bijvoorbeeld een afwaardering fiscaal mogelijk niet of in een veel later stadium worden verantwoord dan het geval zou zijn bij waardering tegen commerciële waarderingsgrondslagen. In dat kader bepaalt het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen in artikel 3 lid 1 dat deze afwijking (mits van belang voor het inzicht in het vermogen) in de toelichting wordt vermeld. Aanpassing naar de waardering zoals deze zou gelden op basis van commerciële grondslagen is derhalve niet noodzakelijk.

Negatieve deelneming

De Handreiking geeft de mogelijkheid om een negatieve deelneming binnen de fiscale eenheid als passiefpost in de jaarrekening te verantwoorden, bijvoorbeeld als 'voorziening deelneming', ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Op grond van de EU richtlijn jaarrekening (2013/34/EU) mag voor kleine rechtspersonen niet méér in de toelichting op te nemen informatie worden voorgeschreven dan die door

deze EU richtlijn jaarrekening is vereist. Derhalve bevat de Handreiking geen voorstel tot het toelichten van het al dan niet bestaan van een verplichting tot aanzuivering van het tekort. Het is uiteraard wel mogelijk om deze informatie vrijwillig in de toelichting op te nemen.

Redactionele wijzigingen

Onder meer op grond van ontvangen commentaar zijn in diverse alinea's in deze RJK-bundel redactionele wijzigingen doorgevoerd.

In de hoofdstukken B1 'Immateriële vaste activa' (alinea B1.104), B2.1 'Materiële vaste activa' (alinea B2.105) en B2.2 'Vastgoedbeleggingen' (alinea B2.203) zijn de verwerkingscriteria voor activa op uniforme wijze geformuleerd. In hoofdstuk B4.1 'Voorraden' zijn de verwerkingscriteria toegevoegd (alinea B4.102a).

Commentaar

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze editie Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen. Deze reacties en commentaren ziet de RJ graag uiterlijk **1 december 2020** – bij voorkeur per e-mail via secretariaat@rjnet.nl – tegemoet. Voor overige reacties en commentaren geldt geen uiterste inzendtermijn.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen door de RJ. Deze worden door de RJ als openbare informatie behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Contactgegevens secretariaat:

Antonio Vivaldistraat 2

1083 HP Amsterdam

telefoon: +31 (0)20-3010391

e-mail: secretariaat@rjnet.nl

website: www.rjnet.nl

M1 MICRORECHTSPERSONEN

Deze Richtlijn M1 (aangepast 2020) vervangt Richtlijn M1 (aangepast in 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

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 moeten 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