

Ten geleide bij editie 2005 - RJ-bundel

ALGEMEEN

Met ingang van de jaarrekening 2005 zijn beursgenoteerde ondernemingen verplicht hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen in overeenstemming met International Financial Reporting Standards (IFRS). De wetgever staat toe dat ook de enkelvoudige jaarrekening op deze basis wordt opgesteld. De wetgever biedt ook niet-beursgenoteerde ondernemingen de mogelijkheid met ingang van de jaarrekening 2005 IFRS toe te passen voor zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening of voor uitsluitend de geconsolideerde jaarrekening. Voor ondernemingen die IFRS toepassen, zijn de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (hierna: Richtlijnen) niet langer van toepassing. De Richtlijnen zijn echter wel van toepassing indien de (enkelvoudige en/of geconsolideerde) jaarrekening is opgesteld conform Titel 9 Boek 2 BW.

Titel 9 Boek 2 BW is sinds de editie 2004 ingrijpend gewijzigd. In juli 2005 zijn met terugwerkende kracht naar 1 januari 2005 gewijzigde bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW van toepassing verklaard, evenals het nieuwe Besluit actuele waarde (dat in de plaats gekomen is van het Besluit waardering activa). De wijzigingen zijn het gevolg van het aansluiten bij de gemoderniseerde EEG-Richtlijnen en het scheppen van de mogelijkheid IFRS toe te passen in de jaarrekening van een niet-beursgenoteerde rechtspersoon. Oorspronkelijk was de editie 2004 van toepassing op het boekjaar 2005. Doordat evenwel de gewijzigde bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW met terugwerkende kracht tot 1 januari 2005 van toepassing zijn verklaard, kan de editie 2004 hiervoor niet meer worden gebruikt. Om deze reden is de editie 2005 van de Richtlijnen voor jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2005 (met uitzondering van de ontwerp-Richtlijnen die in deze editie definitief zijn geworden, zie hierna). En ditmaal is, in verband met de datum van inwerkingtreden van de gewijzigde wettelijke bepalingen, eerdere toepassing van deze jaareditie niet toegestaan. De editie 2005 geldt ook voor het verslagjaar 2006. De editie 2006 zal weer gewoon van toepassing zijn voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007.

Bij iedere Richtlijn (hoofdstuk) is aan het begin aangegeven dat het hoofdstuk van kracht is vanaf 1 januari 2005, alsmede welke versie van hetzelfde hoofdstuk hiermee is komen te vervallen. In het geval van een ontwerp-Richtlijn is aan het begin van het betreffende hoofdstuk vermeld tot wanneer de commentaarperiode loopt. Ter verduidelijking van het onderscheid tussen ontwerp-Richtlijnen en (definitieve) Richtlijnen zijn de nummers van hoofdstukken, paragrafen en alinea's met de status van ontwerp-Richtlijn herkenbaar aan de rode opmaak.

In de bundel is wederom een verticale streep in de kantlijn toegevoegd bij alinea's in de Richtlijnen die ten opzichte van de jaareditie 2004 zijn gewijzigd. Dit betreft ook alinea's die de status hadden van ontwerp-Richtlijn en zijn omgezet in een definitieve Richtlijn. Indien echter (sub)hoofdstukken met de status van ontwerp-Richtlijnen volledig zijn omgezet in definitieve Richtlijnen, is niet bij het gehele (sub)hoofdstuk een verticale streep gezet, maar alleen bij die alinea's waarvan de tekst in de Richtlijn afwijkt van die in de ontwerp-Richtlijn. Indien geen verticale streep is geplaatst betreft het geen nieuwe alinea; in deze editie zal dan vaak sprake zijn van een verplaatsing van een bestaande alinea. Voor de ontwerp-Richtlijnen die in deze jaareditie definitief zijn geworden, is de ingangsdatum 1 januari 2006. Echter eerdere toepassing (vanaf 1 januari 2005) is in alle gevallen aanbevolen.

Voor kleine rechtspersonen is opnieuw een afzonderlijke bundel verschenen waarin een sterk vereenvoudigde versie van de Richtlijnen is opgenomen.

In deze ten geleide bij de editie 2005 worden achtereenvolgens besproken:

- a. wijzigingen naar aanleiding van aangepaste bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW en het Besluit actuele waarde;
- b. wijzigingen naar aanleiding van de wet aanpassing structuurregeling;
- c. ontwerp-Richtlijnen die zijn omgezet in Richtlijnen;
- d. overige aanpassingen van bestaande Richtlijnen;
- e. (nieuwe) ontwerp-Richtlijnen;
- f. tijdelijke documenten.

A. WIJZIGINGEN NAAR AANLEIDING VAN AANGEPASTE BEPALINGEN IN TITEL 9 BOEK 2 BW EN HET BESLUIT ACTUELE WAARDE

Titel 9 Boek 2 BW bevat de voorschriften voor de jaarverslaggeving, grotendeels voortvloeiend uit de vierde EEG-richtlijn inzake de enkelvoudige jaarrekening en uit de zevende EEG-richtlijn inzake de geconsolideerde jaarrekening. Het doel van de vierde en zevende EEG-richtlijn is het harmoniseren van de jaarverslaggeving in de Europese Unie (EU). De IAS-verordening, de IAS 39-richtlijn en de moderniseringsrichtlijn van de EU beogen het jaarrekeningrecht in de EU verder te harmoniseren en te moderniseren om zo de gebruikers van de jaarrekening een hogere graad van internationale transparantie en vergelijkbaarheid te bieden. Om het gebruik van de geharmoniseerde jaarrekeningvoorschriften door Nederlandse ondernemingen mogelijk te maken en tevens Nederlandse ondernemingen en gebruikers van de jaarrekening ten volle te laten profiteren van de mogelijkheden, dienden de Europese maatregelen in de Nederlandse wet- en regelgeving te worden geïmplementeerd.

De wetgever heeft bij deze implementatie getracht de opties uit de Europese maatregelen naar de Nederlandse situatie te vertalen op een wijze die recht doet aan de belangen van zowel de opstellers als de gebruikers van de jaarrekening. Uitgangspunt daarbij was dat Titel 9 Boek 2 BW geen belemmering mag vormen voor ondernemingen die hun jaarrekening volgens de door de Europese Commissie (EC) goedgekeurde International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards vrijwillig willen opstellen. Tevens is gestreefd naar beperking van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven (zie de Memorie van Toelichting (MvT) bij wetsvoorstel 29737, nr. 3, p. 8). Dit heeft geleid tot de wijziging van Titel 9 Boek 2 BW. Voorts is het Besluit waardering activa vervangen door het Besluit actuele waarde. De gewijzigde artikelen van Titel 9 Boek 2 BW en het Besluit actuele waarde zijn van toepassing op jaarrekeningen en jaarverslagen die worden opgesteld over de verslagjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2005.

Titel 9 Boek 2 BW kan worden beschouwd als het kader waarbinnen financiële verslaggeving moet plaatsvinden. Dit komt onder meer tot uiting door de diverse keuzemogelijkheden die Titel 9 Boek 2 BW biedt en de constatering dat in de wet niet alle gebruikte termen zijn gedefinieerd. Deze termen zijn volgens de MvT bij het wetsvoorstel afdoende beschreven in jaarrekeningrichtlijnen en -standaarden en de literatuur over financiële verslaggeving (MvT bij wetsvoorstel 29737, nr. 3, p. 5).

Titel 9 Boek 2 BW biedt nu de mogelijkheid om zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens IFRS*¹. Indien van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, is het merendeel van Titel 9 Boek 2 BW niet van toepassing (zie hoofdstuk 100 Inleiding). De wetgever veronderstelt dat toepassing van IFRS* zal leiden tot het vereiste inzicht in het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de

¹ Met IFRS* worden de door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden van de International Accounting Standards Board bedoeld.

liquiditeit van de rechtspersoon. IFRS* gaat van dezelfde veronderstelling uit (IAS 1 Presentation of Financial Statements).

Indien IFRS* niet wordt toegepast, is Titel 9 Boek 2 BW volledig van toepassing. Titel 9 Boek 2 BW biedt diverse mogelijkheden van verwerking en waardering van posten in de jaarrekening. Dit betekent echter niet dat al deze mogelijkheden zonder meer kunnen worden gebruikt in iedere situatie. Bij de keuze van de wijze van verwerking en waardering staat het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht centraal. Voorts moet bij iedere keuze rekening worden gehouden met de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.

In RJ-Uiting 2005-2², gepubliceerd in de zomer van 2005, werd reeds per hoofdstuk kort ingegaan op de gevolgen van de gewijzigde bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW en het Besluit actuele waarde. In deze jaareditie van de Richtlijnen zijn al deze nieuwe wettelijke bepalingen verwerkt³. Omdat het wettelijke bepalingen betreft met een datum van inwerkingtreding van 1 januari 2005 zijn deze alinea's direct als definitief in de bundel opgenomen. Voor de gebruiker van de bundel zijn deze gewijzigde alinea's niet zichtbaar gemaakt in de hoofdstukken zelf. Wel is als bijlage bij deze Ten geleide een overzicht opgenomen van de gewijzigde alinea's met een verwijzing naar het gewijzigde wetsartikel dan wel het artikel uit het Besluit actuele waarde.

B. WIJZIGINGEN NAAR AANLEIDING VAN DE WET AANPASSING STRUCTUURREGELING

De structuurregeling brengt voor grote NV's en BV's een wettelijke scheiding aan tussen bestuur en toezicht. Centraal in de regeling staat de Raad van Commissarissen (RvC) die het belang van de vennootschap moet behartigen. Het kabinet heeft in februari 2000 de Sociaal-Economische Raad (SER) om advies gevraagd inzake de structuurregeling, in het bijzonder over de criteria voor de verplichte toepassing van de regeling en het correctiemechanisme bij een slecht functionerende RvC. Aanleiding voor de adviesaanvraag door het kabinet was de discussie rond bestuur en toezicht op ondernemingen (corporate governance).

Naast andere aanbevelingen heeft de SER een aanbeveling gedaan inzake de financiële verslaggeving van de onderneming (MvT punt 9, blz. 14). Naar het oordeel van de SER behoort de jaarrekening voor alle vennootschappen te worden vastgesteld door de algemene vergadering van aandeelhouders (AvA). Dit betekent dat ook bij toepassing van het volledig structuurregime de jaarrekening niet langer wordt vastgesteld door de RvC en vervolgens door de AvA wordt goedgekeurd. De SER oordeelde dat het financieel verslag de basis vormt voor de door het bestuur en RvC af te leggen verantwoording over het gevoerde beleid. Het afleggen van verantwoording vindt plaats als de aandeelhouders het financieel verslag in de jaarlijkse AvA vaststellen (zie artikel 2:108/218 BW). In de Wet in verband met aanpassing van de structuurregeling, die op 1 oktober 2004 in werking is getreden, is het advies van de SER overgenomen. Afzonderlijke goedkeuring van de jaarrekening wordt overbodig geacht. In artikel 2:101/210, lid 3 BW is expliciet vermeld dat de jaarrekening wordt vastgesteld door de AvA.

² RJ-Uiting 2005-2 is beschikbaar via de website van de RJ: www.rjnet.nl; tevens is beschikbaar de tekst van Titel 9 Boek 2 BW waarin de wijzigingen zichtbaar zijn gemaakt.

³ In aanvulling op RJ-Uiting 2005-2 is nog een wijziging aangebracht in alinea 202 van hoofdstuk 615. Titel 9 verplicht dat ook beleggingsinstellingen een herwaarderingsreserve aanhouden voor waardevermeerderingen van beleggingen waarvoor geen frequente marktnoteringen bestaan.

Bovengenoemde wetwijziging heeft voor de Richtlijnen met name gevolgen voor hoofdstuk 160 Gebeurtenissen na balansdatum. Daarnaast hebben in enkele andere hoofdstukken een aantal technische aanpassingen plaatsgevonden met betrekking tot aangehaalde wetteksten.

Een tweede aanpassing in de Richtlijnen (hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens, alinea 211 en hoofdstuk 300 Functie en indeling, alinea 106) voortkomend uit de wetwijziging in verband met de aanpassing van de structuurregeling, betreft artikel 2:382 BW. Dit artikel schrijft voor dat door een rechtspersoon in de toelichting het gemiddelde aantal werknemers dat gedurende het boekjaar werkzaam is geweest wordt medegedeeld. Toegevoegd is de zin die luidt: 'De vennootschap doet daarbij opgave van het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is.' Hierdoor kan de vraag of de verzwakte structuurregeling in artikel 2:155/265 lid 2 BW kan worden toegepast, beter worden beantwoord. In de MvT wordt vermeld dat het hier gaat om de werknemers werkzaam bij de rechtspersoon zelf en in de eventuele consolidatie betrokken groepsmaatschappijen van de rechtspersoon. De rechtspersoon kan geen informatie verschaffen over het aantal werknemers in binnen- en buitenland van de moedermaatschappij.

Vooralsnog is ervoor gekozen in Richtlijn 400 Jaarverslag niet in te gaan op de code Tabaksblad die gezien kan worden als de gedragscode waar in artikel 2:391, lid 5 BW op wordt bedoeld.

C. ONTWERP-RICHTLIJNEN DIE ZIJN OMGEZET IN RICHTLIJNEN

De in deze jaareditie omgezette ontwerp-Richtlijnen in Richtlijnen zijn in feite pas van toepassing voor verslagjaren die aanvang op en of na 1 januari 2006. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum en Richtlijn 420 Winstbestemming, verwerking verlies

De in hoofdstuk 160 opgenomen ontwerp-alinea's zijn omgezet, na enige aanpassing, in definitieve Richtlijnen. In hoofdstuk 160 wordt nu gesteld dat het resultaat van het boekjaar afzonderlijk onder het eigen vermogen wordt opgenomen. Het uit te keren preferent dividend en het uitgekeerde interimdividend wordt afgeboekt ten laste van de agioreserve of overige reserves. Het voorgestelde bedrag aan dividenduitkering dient te worden vermeld in de toelichting. Voor de verwerking van de winst dan wel het verlies wordt verwezen naar hoofdstuk 420 Winstbestemming, verwerking verlies. Ook in hoofdstuk 420 wordt gesteld dat het niet meer aanvaardbaar wordt geacht het (voorgestelde) dividend als schuld op de balans op te nemen. Benadrukt wordt dat in de opgemaakte balans wel de mutaties die op grond van wettelijke en statutaire bepalingen in de reserves behoren te worden aangebracht, dienen te zijn verwerkt. Het voorstel voor de bestemming van de vrijval uit, dan wel het voorstel voor de bron van de toevoeging aan, de wettelijke en statutaire reserves dient, voor zover nodig voor het vereiste inzicht, te worden opgenomen onder Overige gegevens. De betreffende alinea's in hoofdstuk 160 (104, 208, 209 en 211) en in hoofdstuk 420 (101 en 102) zijn voorzien van een streep in de kantlijn.

Richtlijn 217 Consolidatie

In hoofdstuk 217 was in de jaareditie 2004 een ontwerp-alinea 409 opgenomen inzake de verwerking van toerekenbare verliezen aan een minderheidsaandeelhouder. Gesteld is dat de aan het minderheidsbelang van derden toerekenbare verlies, het minderheidsbelang in het eigen vermogen van de geconsolideerde maatschappij kan overtreffen. Alsdan komt het verschil, alsmede eventuele verdere verliezen, volledig ten laste van de meerderheidsaandeelhouder, tenzij en voor zover de

minderheidsaandeelhouder de verplichting heeft, en in staat is, die verliezen voor haar rekening te nemen. Als de deelneming vervolgens weer winst maakt, komen die winsten volledig ten gunste van de meerderheidsaandeelhouder totdat de door de meerderheidsaandeelhouder voor haar rekening genomen aan de minderheidsaandeelhouder toerekenbare verliezen zijn gec recupereerd. Door hernummering is deze alinea ongewijzigd definitief geworden onder alineanummer 508.

Daarnaast was opgenomen in de jaareditie 2004 een ontwerp-alinea 410 inhoudende dat als een deelneming cumulatief preferente aandelen heeft die gehouden worden buiten de groep, de moedermaatschappij haar aandeel in de winst of het verlies van een deelneming berekent na correctie van het preferente dividend, ongeacht of het dividend al is gedeclareerd. Ook deze alinea is ongewijzigd vastgesteld, echter verplaatst naar hoofdstuk 214 Financiële vaste activa, alinea 207a.

Richtlijn 272 Belastingen naar de winst

In alinea 304 wordt, in overeenstemming met de ontwerp-Richtlijn, gesteld dat het niet langer aanvaardbaar is om in het geval van een herwaardering de vorming van een latentie achterwege te laten.

Richtlijn 290a Financiële instrumenten, verwerking en waardering

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft besloten ontwerp-Richtlijn 290a in te trekken, in afwachting van een nieuwe ontwerp-Richtlijn inzake de waardering en verwerking van financiële instrumenten. De tekst van ontwerp-Richtlijn 290a was dusdanig verouderd, gezien de snelle (internationale) ontwikkelingen rondom (de verslaggeving van) financiële instrumenten, dat de RJ van mening is dat de ontwerp-Richtlijn geen steun en richting meer kan geven aan de verslaggeving van financiële instrumenten. De RJ verwacht hierover in 2006 een nieuwe ontwerp-Richtlijn te publiceren in de vorm van een RJ-Uiting.

Richtlijn 291 Financiële instrumenten: waardering en resultaatbepaling

In deze jaareditie is opgenomen Richtlijn 291 Financiële instrumenten: waardering en resultaatbepaling. In deze Richtlijn worden slechts de wettelijke bepalingen uit Titel 9 boek 2 BW en de bepalingen uit het Besluit actuele waarde met betrekking tot de waardering en resultaatbepaling van financiële instrumenten weergegeven.

Richtlijn 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens

Al enige jaren waren in hoofdstuk 115 bepalingen opgenomen (alinea 109 tot en met 111), met de status van ontwerp-Richtlijn, over het niet meer op de balans opnemen van een actief of post van het vreemd vermogen. Bepalend daarvoor is of een transactie al dan niet leidt tot een belangrijke verandering in de economische realiteit met betrekking tot dit actief of post van het vreemd vermogen. Deze bepalingen zijn lange tijd in de vorm van een ontwerp-Richtlijn gebleven in verband met de directe relatie met ontwerp-Richtlijn 290a. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft nu besloten deze bepalingen ongewijzigd om te zetten in een definitieve Richtlijn.

Richtlijn 655 Zorginstellingen

In de jaareditie 2005 van de Richtlijnen zijn twee hoofdstukken 655 Zorginstellingen opgenomen. Het eerste hoofdstuk 655 (2005) is van toepassing voor verslagjaren 2005 en bevat de oude tekst van de

Richtlijn Zorginstellingen (2000) inclusief de aangepaste alinea's in verband met de gewijzigde wettelijke bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW en het Besluit actuele waarde. Dit betreft met name gewijzigde bepalingen inzake de consolidatiekring en -plicht van de zorginstelling.

Het tweede hoofdstuk 655 Zorginstellingen (2006) is van toepassing op verslagjaren vanaf 1 januari 2006. In de ontwerp-Richtlijn in de jaareditie 2004 waren reeds aanpassingen opgenomen in verband met de wijzigingen in de Regeling jaarverslaggeving zorginstellingen (RJZ) en actuele ontwikkelingen op het gebied van Diagnose Behandel Combinaties (DBC's). Verder was hoofdstuk 655 geactualiseerd in lijn met de overige hoofdstukken van de Richtlijnen. In de editie 2005 hebben echter daarnaast nog enkele aanpassingen plaatsgevonden in verband met de invoering van de Wet toelating zorginstellingen (WTZi) en de vervanging van de Regeling jaarverslaggeving zorginstellingen door de Regeling verslaggeving WTZi (geldig vanaf 1 januari 2006).

De belangrijkste aanpassingen ten opzichte van het voorgaande definitieve hoofdstuk 655 (2000) betreffen:

- De in hoofdstuk 655 gehanteerde definities zijn, in overeenstemming met de andere hoofdstukken van de Richtlijnen, zoveel mogelijk in paragraaf 1 opgenomen.
- Het onderdeel consolidatie (voorheen alinea 209 tot en met 215) is ondergebracht in een afzonderlijke paragraaf 2. De bepalingen met betrekking tot consolidatie zijn in lijn gebracht met de overige hoofdstukken van de Richtlijnen.
- Met betrekking tot de consolidatievrijstelling voor steunstichtingen (artikel 8 lid 3 RJZ) is in alinea 205 opgenomen dat in aansluiting op de algemene bepalingen inzake consolidatie het de voorkeur verdient de jaarrekening van tot de groep behorende steunstichtingen in de geconsolideerde jaarrekening op te nemen.
- In alinea 407 en 408 zijn enkele alinea's inzake de verwerking van joint ventures toegevoegd.
- In verband met de nieuwe bekostigingssystematiek voor een gedeelte van de verrichte diensten door ziekenhuizen, zijn de alinea's 313 tot en met 316 toegevoegd betreffende de verwerking in de jaarrekening van zogenaamde DBC's.
- Op grond van artikel 3 sub f RJZ is artikel 2:383c tot en met e BW van overeenkomstige toepassing op zorginstellingen. Dit houdt onder meer in dat de bezoldiging van individuele bestuurders en toezichthouders in de toelichting van de jaarrekening moet worden vermeld (alinea 344). Daarnaast moeten zorginstellingen in de toelichting opgave doen van de leningen, voorschotten en dergelijke ten behoeve van iedere bestuurder en toezichthouder van de rechtspersoon (alinea 345).
- In de Regeling verslaggeving WTZi zijn gedetailleerde voorschriften opgenomen met betrekking tot de inrichting van het jaarverslag van zorginstellingen. In hoofdstuk 655 zijn daarom geen bepalingen over de inrichting van het jaarverslag meer opgenomen. In alinea 103 wordt verwezen naar artikel 2.6 van de Regeling verslaggeving WTZi.
- De modellen inzake de balans, de resultatenrekening, het kasstroomoverzicht en de mutatieoverzichten voor vaste activa zijn geactualiseerd.

D. OVERIGE AANPASSINGEN VAN BESTAANDE RICHTLIJNEN

Hoofdstuk 100 Inleiding

In hoofdstuk 100, alinea 206, is expliciet vermeld dat deze jaareditie van toepassing is voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2005. Dit in verband met de datum van het inwerkingtreden van de wijzigingen in Titel 9 Boek 2 BW en het nieuwe Besluit actuele waarde. Eerdere toepassing van de Richtlijnen in de jaareditie 2005 is dan ook niet toegestaan.

Hoofdstuk 120 Prijsgrondslagen

In hoofdstuk 120, alinea 402 en 403, wordt naar aanleiding van een binnengekomen commentaar verduidelijkt dat verschillende combinaties van grondslagen op actuele waarde dan wel historische kostprijs voor respectievelijk de balans en winst- en verliesrekening mogelijk zijn. Echter, toepassing van gelijke grondslagen voor balans en winst- en verliesrekening verdient de voorkeur.

Hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa

In hoofdstuk 121, alinea 322, is verduidelijkt dat de contante waarde van de toekomstige kasstromen dient te worden omgerekend tegen de wisselkoers die van toepassing is op de datum waarop de berekening van de bedrijfswaarde betrekking heeft.

Hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen

In alinea 340 zijn de termen “contante waarde” en “reële waarde”, die abusievelijk waren verwisseld, op de juiste plaats opgenomen.

Aan hoofdstuk 271 is bijlage 1 toegevoegd, waarin een overzicht is opgenomen van de verschillende vormen van beloning die onder artikel 2:383(c) BW (bezoldigingen van bestuurders en commissarissen) vallen.

D. (NIEUWE) ONTWERP-RICHTLIJNEN

Ook in deze editie zijn weer enkele ontwerp-Richtlijnen opgenomen. De RJ heeft er in zijn nieuwe strategie voor gekozen de aanpassingen in IFRS in beschouwing te nemen en na te gaan in hoeverre deze internationale standaarden in de Nederlandse situatie van toepassing zijn en al dan niet geïmplementeerd zouden moeten worden. Daarnaast worden aanpassingen voorgesteld naar aanleiding van binnengekomen commentaren.

Hoofdstuk 110 Doelstellingen en uitgangspunten

In ontwerp-alinea 129 is een algemene bepaling opgenomen dat bij toepassing van de grondslagen en regels voor het opstellen van jaarrekeningen de leiding van de rechtspersoon zich verschillende oordelen en schattingen vormt die essentieel kunnen zijn voor de in de jaarrekening opgenomen bedragen. Indien het voor het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht noodzakelijk is, wordt aanbevolen dat de rechtspersoon de aard van deze oordelen en schattingen inclusief de bijbehorende veronderstellingen vermeldt.

Hoofdstuk 122 Prijsgrondslagen voor vreemde valuta

Hoofdstuk 122 is aangepast en is als ontwerp-Richtlijn opgenomen in de editie 2005. De belangrijkste aanpassingen betreffen:

- Het onderscheid tussen een rechtstreekse buitenlandse activiteit en een buitenlandse eenheid ten behoeve van de bepaling van de methode van omrekening van de resultaten en de financiële positie staat niet langer centraal. De factoren die werden gebruikt om te bepalen of sprake was van een rechtstreekse buitenlandse activiteit dan wel een buitenlandse eenheid maken nu onderdeel uit

van de factoren ter bepaling van de functionele valuta. Normaal gesproken zal een voorheen geclassificeerde rechtstreekse buitenlandse activiteit dezelfde functionele valuta hebben als de rechtspersoon.

- Er zijn geen bepalingen betreffende indekkingstransacties meer opgenomen. Deze bepalingen worden opgenomen in de nog te verschijnen ontwerp-Richtlijn 290 Financiële instrumenten.
- Voorheen werd het in alinea 308 onder voorwaarden toegestaan koersverschillen die ontstaan tussen het moment van bestellen van materiële of immateriële vaste activa en het moment van betalen in vreemde valuta en die het gevolg zijn van een sterke devaluatie of koersdaling, te verwerken in de balanswaardering van de desbetreffende activa, mits die waarde niet hoger wordt dan de laagste van de vervangingswaarde en de bedrijfswaarde van die activa. Deze bepaling is vervallen.
- De bepalingen betreffende de toelichting zijn uitgebreid.

Hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen

In hoofdstuk 140 wordt voorgesteld het toegestane alternatief voor de verwerking van een stelselwijziging te laten vervallen. De RJ acht het niet langer aanvaardbaar het cumulatieve effect van stelselwijzigingen als een bijzondere post in het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening te presenteren. Op deze wijze wordt het resultaat niet beïnvloed door stelselwijzigingen en wordt de onderlinge vergelijkbaarheid tussen jaren verbeterd.

Voorts is voorgesteld dat bij een wijziging van een stelsel als bedoeld in alinea 102 onder letter a in de toelichting de betekenis van de stelselwijziging voor individuele posten moet worden vermeld.

Als laatste wordt voorgesteld op te nemen dat indien het praktisch niet mogelijk is het cumulatieve effect van een stelselwijziging te bepalen aan het begin van het boekjaar voor de voorgaande perioden, de rechtspersoon de vergelijkende cijfers prospectief aanpast aan de gewijzigde grondslag vanaf het vroegst mogelijke tijdstip waarop dat praktisch wel uitvoerbaar is.

Hoofdstuk 145 Schattingswijzigingen

In hoofdstuk 145 wordt voorgesteld aan alinea 301 toe te voegen dat een schattingswijziging niet altijd hoeft te leiden tot verwerking in de winst- en verliesrekening. Indien een schattingswijziging betrekking heeft op activa of verplichtingen, of op een post van het eigen vermogen, wordt het effect van de schattingswijziging verwerkt door het aanpassen van de boekwaarde van het gerelateerde actief, de gerelateerde verplichting of de gerelateerde post van het eigen vermogen in de periode waarin de schattingswijziging plaatsvindt. Een voorbeeld hiervan is een schattingswijziging in de omvang van een belastinglatentie die betrekking heeft op een herwaardering (reserve).

Hoofdstuk 150 Foutenherstel

In hoofdstuk 150 is, conform hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, opgenomen dat indien het praktisch niet mogelijk is het cumulatieve effect van een foutenherstel te bepalen aan het begin van het boekjaar voor de voorgaande perioden, de rechtspersoon de vergelijkende cijfers prospectief aanpast aan de gewijzigde grondslag vanaf het vroegst mogelijke tijdstip waarop dat praktisch wel uitvoerbaar is.

Hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

De RJ publiceert een volledig nieuwe ontwerp-Richtlijn ter vervanging van het huidige hoofdstuk 212 Materiële vaste activa. De ontwerp-Richtlijn is gebaseerd op IAS 16 Property Plant and Equipment (2003) en de van toepassing zijnde wijzigingen van Titel 9 Boek 2 BW in 2005. Ook zijn de bepalingen van IFRIC 1 Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities overgenomen.

De ontwerp-Richtlijn is gemoderniseerd en in overeenstemming gebracht met de structuur van andere hoofdstukken. De relevante wettelijke bepalingen en definities van gehanteerde begrippen zijn toegevoegd.

De ontwerp-Richtlijn is aanzienlijk uitgebreider dan het huidige hoofdstuk 212. Enkele belangrijke wijzigingen zijn:

- de criteria voor verwerking van uitgaven/kosten als materiële vaste activa zijn nu opgenomen, zowel voor de eerste kosten als voor vervolgcosten.
- de samenstelling van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs is nader ingevuld.
- naar aanleiding van het nieuw verschenen Besluit actuele waarde is de toepassing van actuele waarde aangepast: toegevoegd is de wijze van verwerking van waardeveranderingen van materiële vaste activa, indien deze worden gewaardeerd tegen actuele waarde.
- opneming van de bepaling van de kostprijs bij ruiltransacties. Indien een materieel vast actief wordt verworven in een ruiltransactie, vindt waardering plaats tegen de reële waarde voor zover de ruiltransactie leidt tot een wijziging in de economische omstandigheden van de rechtspersoon en de reële waarde op betrouwbare wijze kan worden bepaald.
- toevoeging van bepalingen met betrekking tot het vaststellen van afschrijvingen van materiële vaste activa, waaronder ingangsdatum van afschrijving, de afschrijvingsperiode, de hantering van de ‘componentenbenadering’, hoe rekening te houden met restwaarde, toepassen van schattingswijzigingen en te hanteren methoden van afschrijvingen. In de bijlage zijn voorbeelden opgenomen hoe om te gaan met schattingswijzigingen.
- toevoeging van de verwerking van materiële vaste activa die buiten gebruik zijn gesteld of worden gedesinvesteerd.
- het handhaven van de mogelijkheden tot verwerking van herstelkosten: deze kunnen worden verwerkt als onderdeel van de vervaardigingsprijs, maar kunnen ook worden opgenomen als voorziening gedurende de gebruiksduur van het actief. Deze laatste methode is niet toegestaan volgens IAS 16. In de bijlage zijn voorbeelden ter uitleg uitgewerkt.
- toegevoegd zijn bepalingen inzake de verwerkingswijze van wijzigingen in de kosten van herstel. Deze bepalingen, gebaseerd op IFRIC 1, zijn van toepassing indien de kosten van herstel onderdeel uitmaken van de vervaardigingsprijs. Indien de methode van opbouw van een voorziening voor kosten van herstel wordt gehanteerd, zijn ook bepalingen opgenomen voor de verwerking van wijzigingen van kosten van herstel.
- het handhaven van de mogelijkheden tot verwerking van kosten van groot onderhoud: deze kunnen in principe worden geactiveerd als onderdeel van de vervaardigingsprijs, worden opgebouwd via een voorziening voor groot onderhoud of ten laste worden gebracht van de winsten verliesrekening zodra de kosten zich voordoen.
- de voorschriften met betrekking tot presentatie en toelichting zijn geconcentreerd in afzonderlijke paragrafen.

In de ontwerp-Richtlijn zijn ook overgangsbepalingen opgenomen. Indien de ontwerp-Richtlijn wordt omgezet in een definitieve Richtlijn zal de toepassing voor materiële vaste activa prospectief zijn. Dit houdt in dat de waardering van materiële vaste activa die reeds zijn verwerkt niet worden aangepast. Transacties vóór de toepassing van het nieuwe hoofdstuk blijven derhalve ongewijzigd.

Indien de eerste toepassing van de Richtlijn aanleiding geeft tot wijzigingen in de gebruiksduur, de restwaarde, het af te schrijven bedrag, de afschrijvingsmethode of de toepassing van de buitengebruikstelling, wordt dit verwerkt als een schattingswijziging.

De ontwerp-Richtlijn leidt er tevens toe dat een aantal bepalingen niet meer wordt opgenomen in hoofdstuk 212, dan wel wordt opgenomen in andere hoofdstukken:

- bepalingen inzake financiële leasing, huurkoop en erfpacht zijn verwerkt in hoofdstuk 292 Leasing;
- economische eigendom en gebruiksrechten zijn verwijderd, aangezien deze worden verwerkt volgens hoofdstuk 292 Leasing of hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa;
- de bepalingen van prijsgrondslagen bij niet-continuïteitsveronderstelling zijn geen specifiek aspect van materiële vaste activa, maar zijn onderdeel van onder meer hoofdstuk 121 Bijzondere waardevermindering van vaste activa;
- materiële vaste activa in bestelling kunnen niet meer in de balans worden opgenomen, aangezien een actief in bestelling respectievelijk een investeringsverplichting niet voldoen aan de definitie van een actief of een verplichting volgens het Stramien.

Hoofdstuk 213 Vastgoedbeleggingen

In hoofdstuk 213 wordt voorgesteld op te nemen dat een gebruiksrecht in een onroerende zaak dat bij een lessee als operationele leasing classificeert, door de lessee kan worden verantwoord als een vastgoedbelegging, indien en voor zover dit gebruiksrecht in een onroerende zaak voldoet aan de definitie van een vastgoedbelegging en de lessee de waarderingsgrondslag actuele waarde voor het desbetreffende actief hanteert overeenkomstig alinea 503 tot en met 514 van hoofdstuk 213. Deze alternatieve verwerkingwijze kan door de lessee worden toegepast per gebruiksrecht in een onroerende zaak dat bij de lessee classificeert als operationele leasing en kwalificeert als vastgoedbelegging. Voorts zijn extra toelichtingsvereisten opgenomen indien van deze optie gebruik wordt gemaakt.

Hoofdstuk 216 Fusies en overnames

In alinea 204 is verduidelijkt dat bij een gefaseerde overname een aanpassing van de identificeerbare activa en passiva naar de reële waarde, samenhangend met het belang dat reeds werd gehouden, een herwaardering is en overeenkomstig artikel 2:390 BW dient te worden verwerkt.

Hoofdstuk 217 Consolidatie

Hoofdstuk 217 is naar aanleiding van de gewijzigde wettelijke bepalingen inzake consolidatie en binnengekomen commentaar herzien. Dat wil zeggen dat allereerst de paragraafindeling is aangepast. Tevens is een uitsplitsing gemaakt naar de consolidatieplicht van het groepshoofd en van de rechtspersoon die niet aan het hoofd van een groep staat. Daarnaast zijn verschillende alinea's verduidelijkt. Inhoudelijk zijn de bepalingen met betrekking tot de consolidatiekring en consolidatieplicht aangepast aan de gewijzigde bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW. Daarnaast zijn enkele ontwerp-alinea's ingevoegd.

Nieuw zijn ontwerp-alea's 104 en 203 inzake de consolidatieplicht van een personal holding. In alinea 104 wordt de personal holding gedefinieerd. In alinea 203 wordt uiteengezet wanneer een personal holding ook daadwerkelijk aan het hoofd van een groep staat en of de vennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door de personal holding een van de personal holding beleidsafhankelijke maatschappij is en daarmee of er sprake is van consolidatieplicht door de personal holding.

Nieuw zijn ook ontwerp-alea's 204 en 305 inzake consolidatie van participaties. In ontwerp-alea 204 wordt ingegaan op de mogelijke consolidatieplicht van participatiemaatschappijen van meerderheidsbelangen in de door hen gehouden participaties. In ontwerp-alea 305 wordt uiteengezet in hoeverre participatiemaatschappijen een mogelijke vrijstelling van consolidatie kunnen hebben voor participaties waarvan het voornemen bestaat ze te vervreemden.

Hoofdstuk 220 Voorraden

De RJ publiceert een volledig nieuwe ontwerp-Richtlijn ter vervanging van het huidige hoofdstuk 220 Voorraden. Het nieuwe hoofdstuk is onder meer ontleend aan IAS 2 Inventories (2003) en de van toepassing zijnde wijzigingen van Titel 9 Boek 2 BW in 2005.

De ontwerp-Richtlijn is gemoderniseerd en in overeenstemming gebracht met de structuur van andere hoofdstukken. De relevante wettelijke bepalingen en definities van gehanteerde begrippen zijn toegevoegd.

De bepalingen in de ontwerp-Richtlijn zijn aanzienlijk uitgebreider dan het huidige hoofdstuk 220. Enkele belangrijke wijzigingen zijn:

- de criteria voor verwerking van uitgaven/kosten als voorraden zijn nu uitdrukkelijk opgenomen.
- nadere bepalingen zijn opgenomen welke uitgaven/kosten wel en welke geen onderdeel zijn van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs, waaronder de toerekening van directe en indirecte productiekosten. Algemene (administratieve overhead)kosten zijn bijvoorbeeld geen onderdeel van de vervaardigingsprijs indien deze niet bijdragen om de voorraden op hun plaats en in hun huidige staat te brengen.
- naar aanleiding van de gewijzigde wettelijke bepalingen in 2005 wordt specifiek aandacht besteed aan de waardering, verwerking en presentatie van agrarische voorraden waarvoor frequente marktnoteringen bestaan, indien deze worden gewaardeerd tegen actuele waarde.
- nadere bepalingen zijn opgenomen voor de verwerking van voorraden in de winst- en verliesrekening. Ook zijn in de ontwerp-Richtlijn bepalingen opgenomen inzake de verwerkingswijze van waardeveranderingen van voorraden indien deze op actuele waarde worden gewaardeerd.
- De presentatie- en toelichtingsvoorschriften zijn opgenomen in een afzonderlijke paragraaf.

De ontwerp-Richtlijn leidt ertoe dat enkele bepalingen uit het huidige hoofdstuk 220 niet meer mogelijk zijn, waaronder:

- de toepassing van waardering volgens de Lifo-methode. Aangezien Lifo niet zonder nadere toelichting inzicht geeft in het vermogen, wordt deze methode niet langer aanvaardbaar geacht.
- de toepassing van het waarderen van voorraden volgens het economisch-voorraad principe. De bepalingen in het huidige hoofdstuk 220 inzake economische voorraden zijn niet in overeenstemming met bepalingen in het Stramien. Ook leiden combinaties van voorinkopen en –

verkoop ertoe dat matching van opbrengsten en kosten op onjuiste wijze wordt verwerkt. Indien contracten verlieslatend zijn, wordt verwezen naar de bepalingen in hoofdstuk 252 inzake verlieslatende contracten.

Hoofdstuk 250 Verplichtingen algemeen

In hoofdstuk 250 zijn nadere bepalingen opgenomen voor de rubricering van schulden naar kortlopende dan wel langlopende schulden.

Hoofdstuk 270 De winst- en verliesrekening

Naar aanleiding van een binnengekomen commentaar op alinea 201 van dit hoofdstuk is een ontwerp-alinea opgesteld die het begrip 'netto-omzet' verduidelijkt. Daarnaast zijn, ook naar aanleiding van binnengekomen commentaar, enkele toelichtende ontwerp-alinea's opgenomen inzake het begrip buitengewone posten (alinea 407, 409 en 410).

Hoofdstuk 292 Leasing

In deze editie is een ontwerp-Richtlijn 292 Leasing opgenomen. Hoewel deze ontwerp-Richtlijn gebaseerd is op het huidige hoofdstuk 292 Leasing, is ervoor gekozen de ontwerp-Richtlijn integraal te presenteren gezien de hoeveelheid wijzigingen en aanvullingen. De belangrijkste inhoudelijke veranderingen zijn:

- aanvullende bepalingen inzake het beoordelen of een overeenkomst een lease bevat, met name gericht op het identificeren van leases in dienstverleningsovereenkomsten;
- de vereiste om grond en gebouwen separaat te classificeren;
- de vereiste voor de lessee om bij een financiële lease de initiële directe kosten te activeren;
- additionele toelichtingsvereisten;
- verbetering van de bepalingen bij een sale en operationele leaseback, indien de verkoopprijs lager is dan de reële waarde.

Daarnaast zijn alinea's herschreven, aanvullende toelichtende alinea's opgenomen ten aanzien van de verwerking van leases, een voorbeeld voor de verwerking van een financiële lease, zowel vanuit het perspectief van de lessee als de lessor en een voorbeeld voor de verwerking van een sale en financiële leaseback.

Hoofdstuk 330 Verbonden partijen

In deze editie wordt een nieuwe ontwerp-Richtlijn gepubliceerd ter vervanging van het huidige hoofdstuk 330. Een deel van de bepalingen in het nieuwe hoofdstuk zijn onder meer ontleend aan IAS 24 Related Parties (2003).

De ontwerp-Richtlijn is ten opzichte van het huidige hoofdstuk aangepast ten aanzien van de definities van verbonden partijen en transacties tussen verbonden partijen. Ook zijn uit de wet de relevante bepalingen opgenomen die van toepassing zijn in het kader van verbonden partijen.

De ontwerp-Richtlijn richt zich niet op de verwerking of waardering van transacties tussen verbonden partijen, maar behandelt slechts de voorgeschreven toelichting. In tegenstelling tot IAS 24 behandelt de ontwerp-Richtlijn niet de toelichting op de bezoldiging van bestuurders.

De op grond van de ontwerp-Richtlijn voorgeschreven toelichting wijkt niet af van de toelichtingen die worden voorgeschreven door het huidige hoofdstuk Verbonden partijen.

Richtlijn 640 Organisaties-zonder-winststreven

Naar aanleiding van binnengekomen commentaar inzake de jaarverslaggeving voor onder andere middelgrote en kleine organisaties-zonder-winststreven is in ontwerp-alinea 105 verduidelijkt dat de uitgebreidheid van de verslaggeving van organisaties-zonder-winststreven mede zal afhangen van het specifieke karakter alsmede van de omvang en complexiteit van de organisatie. Ook zijn van belang de aard van de groep van gebruikers en van hun informatiebehoeften en de positie van deze gebruikers in relatie tot de organisatie. Tevens zal de afweging tussen kosten en baten (relevantie voor de gebruikers) daarbij ook een belangrijke rol spelen.

F. TIJDELIJKE DOCUMENTEN

Toegevoegd is het Jaarverslag over het jaar 2004 van het Bestuur van de Stichting voor de Jaarverslaggeving en de Raad voor de Jaarverslaggeving.

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) nodigt uit tot het inzenden van reacties en commentaren op de ontwerp-Richtlijnen. Deze reacties en commentaren ziet de RJ graag uiterlijk **1 maart 2006** tegemoet. Voor overige reacties en commentaren geldt geen uiterste inzendtermijn.

Reacties en commentaren kunnen schriftelijk worden ingediend bij het RJ-secretariaat. Het is echter ook mogelijk commentaar in te dienen via een on-line invulformulier op de website van de RJ.

Reacties en commentaren zullen in aanmerking worden genomen bij het vaststellen respectievelijk wijzigen van definitieve Richtlijnen en worden door de RJ als openbare informatie behandeld, tenzij door respondenten is aangegeven dat commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Secretariaatsadres:
A.J. Ernststraat 55
1083 GR Amsterdam
e-mail: rj@rjnet.nl
website: www.rjnet.nl

Bijlage bij Ten geleide 2005 - RJ-bundel

Bijgaand een overzicht van de aangepaste alinea's naar aanleiding van de gewijzigde bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW en het nieuwe Besluit actuele waarde (BAW), zie verder het Ten geleide onderdeel A.

| Hoofdstuk | Alinea | Wetsartikel |
|-----------|-----------------|---|
| 100 | 101 t/m 109 | 2:361 lid 1 BW 2:362 lid 8 BW 2:362 lid 9 BW 2:362 lid 10 BW 2:405 lid 1 BW |
| 110 | 101 | 2:361 lid 1 BW 2:405 lid 1 BW |
| 110 | 102 | 2:362 lid 1 BW |
| 110 | 109 (vervallen) | 2:361 lid 1 BW |
| 110 | 110 | 2:361 lid 3 BW |
| 110 | 114 | 2:384 lid 2 BW |
| 120 | 201 | 2:384 lid 1 BW 2:387 lid 2 BW |
| 120 | 202 t/m 204 | art. 1 lid 1 en 2, art. 2 art. 3 en art. 5 BAW |
| 120 | 406 t/m 409 | 2:384 lid 7 BW art. 9, 10, 11 BAW |
| 121 | 103 | art. 7 BAW |
| 121 | 105 | art. 7 BAW |
| 121 | 106 | art. 7 BAW |
| 121 | 301 | art. 7 BAW |
| 121 | 402 | 2:390 lid 3 BW |
| 122 | 102 | 2:389 lid 8 BW |
| 122 | 407 | 2:389 lid 8 BW |
| 122 | 416 | 2:389 lid 8 BW |
| 122 | 503 | 2:389 lid 8 BW |
| 122 | 505 en 506 | 2:389 lid 8 BW |
| 140 | 101 | 2:384 lid 1 BW |
| 160 | 102 | 2:101 lid 3 en 4 BW 2:210 lid 3 en 4 BW 2:362 lid 6 BW 2:384 lid 2 BW |
| 160 | 104 | 2:362 lid 6 BW 2:384 lid 2 BW |
| 160 | 201 | 2:384 lid 2 BW |
| 190 | 405 | art. 4 BAW |
| 210 | 102 | 2:384 lid 1 BW 2:385 lid 4 BW 2:386 lid 3 BW art. 6 en art. 7 BAW |
| 210 | 203 | art. 6 BAW |
| 210 | 301 | 2:384 lid 1 BW 2:385 lid 4 BW art. 6 BAW |
| 210 | 302 | 2:384 lid 1 BW |

| | | |
|-----|-------------|---|
| 210 | 306 | art. 7 BAW |
| 210 | 307 | 2:390 lid 1 BW |
| 210 | 402 | 2:386 lid 3 BW |
| 212 | 103 | 2:384 lid 1 BW art. 7 BAW |
| 212 | 210 | art. 7 BAW |
| 212 | 210a | 2:390 lid 1 BW |
| 213 | 103 | 2:384 lid 7 BW 2:390 BW art. 11 BAW |
| 213 | 104 | art. 4 BAW |
| 213 | 503 | 2:390 lid 1 BW art. 11 BAW |
| 213 | 504 | 2:390 lid 1 BW |
| 214 | 103c en d | 2:405 BW e.v. |
| 214 | 202 | 2:362 lid 8 BW 2:410 lid 1 BW |
| 214 | 204 | 2:389 lid 8 BW |
| 214 | 211 | 2:362 lid 8 BW |
| 214 | 217 | 2:389 BW 2:408 BW |
| 214 | 232 | 2:398 lid 7 BW |
| 214 | 405 | 2:381b BW 2:384 lid 7 BW 2:387 lid 4 BW 2:390 lid 1 BW |
| 214 | 406 | 2:381a lid 1 BW art. 10 BAW |
| 214 | 611 | 2:379 lid 2-b BW |
| 214 | 612 | 2:379 lid 1, 2 en 3 BW 2:389 lid 1 t/m 7 BW |
| 216 | 218 | 2:389 lid 7 BW |
| 216 | 235 t/m 237 | 2:389 lid 7 BW |
| 216 | 403 | 2:389 lid 7 BW |
| 216 | 406 | 2:389 lid 7 BW |
| 217 | | 2:361 lid 1 BW 2:389 lid 10 BW 2:405 t/m 2:414 BW |
| 220 | 105 | 2:384 lid 7 BW 2:387 lid 2 BW art. 8 BAW |
| 220 | 106 | BAW |
| 220 | 202 | 2:384 lid 1 BW |
| 220 | 211 | 2:384 lid 1 BW 2:390 lid 5 BW art. 8 BAW |
| 220 | 212 | 2:390 lid 1 BW art. 7 en art. 8 BAW |
| 220 | 213a | art. 8 BAW |
| 220 | 213b | 2:384 lid 1 en 7 BW 2:390 lid 1 BW |
| 222 | 101 | 2:387 lid 2 BW |
| 226 | 105 | 2:384 lid 1 BW 2:384 lid 7 BW art. 3d en art. 10 lid 1 |

| | | |
|-----|------------|---------------------------------------|
| | | BAW |
| 226 | 106 | 2:384 lid 1 BW art. 10 BAW |
| 226 | 107 | 2:390 lid 1 BW |
| 226 | 108 | 2:384 lid 1 BW art. 10 BAW |
| 226 | 109 | art. 3 BAW art. 10 lid 1 BAW |
| 226 | 110 | 2:384 lid 7 BW 2:390 lid 1 BW |
| 228 | 101 | 2:387 lid 2 BW |
| 240 | 101 | 2:361 lid 1 BW |
| 240 | 222 | 2:390 BW |
| 240 | 224 | 2:384 lid 7 BW 2:390 lid 1 BW |
| 240 | 225 | 2:390 lid 3 BW |
| 240 | 226 | 2:387 lid 5 BW |
| 240 | 227 | 2:390 lid 1 BW |
| 240 | 229 | 2:373 lid 4 BW |
| 240 | 232 | 2:373 lid 4 BW 2:389 lid 8 BW |
| 240 | 301 | 2:389 lid 10 BW 2:411 BW |
| 240 | 304 | 2:389 lid 10 BW |
| 240 | 407 | 2:390 lid 1, 3 en 4 BW |
| 240 | 408 | 2:390 lid 3 BW |
| 240 | 409 | 2:390 lid 3 BW |
| 240 | 413 | 2:384 lid 8 BW 2:390 lid 1 BW |
| 250 | 102 | 2:374 lid 1 BW |
| 250 | 106 | 2:375 lid 2 BW |
| 252 | 105 | 2:374 lid 1 BW 2:384 lid 2 BW |
| 252 | 107 | 2:374 lid 1 BW |
| 252 | 110 | 2:374 lid 1 BW |
| 252 | 201 | 2:374 lid 1 BW |
| 252 | 416 | 2:384 lid 2 BW |
| 270 | 104 | 2:384 lid 2 en 7 BW |
| 270 | 105 | art. 4 BAW |
| 270 | 501 | 2:377 lid 4 BW |
| 270 | 512 en 513 | 2:390 lid 1 BW |
| 290 | 108 | 2:381a BW 2:381b BW |
| 290 | 109 | art. 4 BAW |
| 290 | 306 | 2:381a BW 2:390 lid 1 BW |
| 290 | 336 | 2:381a BW 2:381b BW |
| 290 | 350 | 2:381a BW 2:381b BW |
| 291 | | 2:384 lid 1, 7 en 8 BW art. 10 BAW |
| 305 | 201 | 2:403 lid 1 BW |
| 315 | 106 | 2:362 lid 9 BW |

| | | |
|-----|------------------|---|
| | | 2:397 BW 2:398 lid 3 BW |
| 315 | 201 | 2:397 lid 7 BW |
| 315 | bijlage 1 en 2 | 2:362 lid 9 BW 2:397 BW 2:398 lid 3 BW |
| 400 | 103 | 2:391 BW |
| 400 | 106 | 2:391 lid 3 BW |
| 400 | 109 | 2:391 lid 4 BW 2:397 lid 7 BW |
| 400 | 111 | 2:391 lid 1 en 3 BW |
| 400 | 116 | 2:391 lid 2 BW |
| 400 | 133 | 2:391 lid 4 BW |
| 420 | 101 | 2:362 lid 2 BW |
| 600 | 124 | 2:422 lid 3 BW |
| 600 | 125 | 2:422 lid 3 BW |
| 605 | 109 | art. 72 Wtv |
| 605 | 201 | 2:428 lid 2 BW 2:429 lid 1 BW |
| 605 | 202a | 2:429 lid 3 BW |
| 605 | 203 | 2:430 BW |
| 605 | 205 | 2:384 lid 1 BW |
| 605 | 206 | art. 4 BAW |
| 605 | 207 | art. 11 BAW |
| 605 | 209 | art. 10 lid 1b BAW |
| 605 | 216 | 2:440 lid 3 BW |
| 605 | 217 | 2:394 lid 5 BW |
| 605 | 218 | 2:390 lid 3 BW |
| 605 | 226 | 2:442 lid 3 BW |
| 605 | 227 | 2:381a BW art. 10 BAW |
| 605 | 705 | 2:445 lid 1 BW |
| 605 | 706 | 2:406 lid 4 t/m 6 BW |
| 610 | 108 | 2:406 lid 2 BW |
| 610 | 205 | 2:390 lid 1 BW |
| 615 | 201 | 2:401 lid 2 BW |
| 615 | 202 | 2:390 lid 1 BW |
| 630 | 103 | 2:360 lid 3 BW |
| 630 | 106 | 2:360 lid 3 BW |
| 630 | 109 | 2:396 lid 1b BW |
| 640 | 205 t/m 209, 425 | 2:361 lid 1 BW 2:389 lid 10 BW 2:405 t/m 2:414 BW |
| 640 | 601 | 2:300 lid 1 en 3 BW |
| 645 | 205 | 2:390 lid 3 BW |
| 645 | 206, 207 | art. 4 en 7 BAW |
| 645 | 208 | art. 7 BAW |
| 655 | 211 | 2:406 BW |
| 655 | 214 | 2:405 BW ev. |
| 655 | 215 | 2:389 lid 10 BW |