

Aanpassing jaarrekeningcontrolegrenzen en andere jaarrekeningvereisten



Inhoud

- ▶ Inleiding
- ▶ Ingangsdatum
- ▶ Verhoging van de grensbedragen
- ▶ Verplicht grote regime voor organisaties van openbaar belang
- ▶ Verkorting opmaak- en publicatietermijnen
- ▶ Micro-ondernemingen
 - Inrichting van de balans en winst-en-verliesrekening van een micro-onderneming
 - Geen toelichting
 - Overlopende posten voor overige bedrijfskosten niet verplicht
 - Geen marktwaarde
- ▶ Fiscale grondslagen
- ▶ Buitengewone baten en lasten vervallen
- ▶ Afschrijving van goodwill
- ▶ Afschrijving van kosten van ontwikkeling
- ▶ Actuele waarde en voorraden
- ▶ Redactionele veranderingen
- ▶ Verplaatsing van diverse overige gegevens naar de toelichting
- ▶ Meer vrijstellingen kleine ondernemingen
 - Toelichtingen inzake deelnemingen
 - Uitsplitsing van het aantal werknemers
 - Verhoudingscijfer van de omzet
 - Eigen aandelen
- ▶ Consolidatievrijstelling kleine ondernemingen
- ▶ Aanvullende toelichtingsvereisten
 - Off balance posities
 - Afwaardering van leningen aan bestuurders en commissarissen
 - Minder toelichtingen bij schulden
- ▶ Accountant en bestuursverslag

In november 2015 is de wetwijziging waarmee de verplichtingen rond de jaarrekening worden aangepast in werking getreden. Deze wetwijziging vloeit voort uit de vervanging van de vierde en zevende EG-richtlijn door een nieuwe richtlijn 2013/34/EU inzake de jaarrekening. De belangrijkste doelstelling van deze richtlijn is de administratieve lasten van kleine ondernemingen te verlichten. Echter, voor organisaties van openbaar belang stelt de richtlijn juist aanvullende eisen.

De wetwijziging betreft met name de aanpassing van Titel 9 BW2. Daarnaast zijn ook het besluit modellen jaarrekening (bmj), het besluit actuele waarde (baw) en het besluit fiscale waarderingsgrondslagen (bfw) aangepast.

De meest in het oog springende aspecten zijn de verhoging van de grensbedragen, en de introductie van de nieuwe categorie micro-ondernemingen. Maar de wetwijziging raakt ook diverse andere aspecten van de jaarrekening, zowel qua vermogens- en winstbepaling en toelichting, als ook de meer formele publicatievoorschriften. Sommige aanpassingen zijn slechts redactioneel van aard, of volgen de al bestaande Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ). Deze laatste aanpassingen zullen de praktijk niet wezenlijk veranderen.

Ingangsdatum

De nieuwe bepalingen gelden voor boekjaren beginnend op of na 1 januari 2016. De nieuwe bepalingen mogen echter ook al worden toegepast op boekjaar 2015. Met name voor kleine ondernemingen zal eerdere toepassing aantrekkelijk zijn, vanwege de extra vrijstellingen en vereenvoudigingen. Gegeven de veelheid van aanpassingen, kan de vraag opkomen of bij eerdere toepassing alle nieuwe bepalingen integraal moeten worden toegepast, of dat het ook mogelijk is alleen bepaalde wijzigingen eerder toe te passen. Deze vraag zal opkomen indien voor een onderneming de nieuwe bepalingen zowel verlichtingen als verzwareningen inhouden. Deze combinatie zal meestal bestaan uit de verlichtingen bij kleine en micro-ondernemingen en de 'verzwarening' dat de uiterste publicatietermijn van 13 naar 12 maanden gaat.

De wetgever gaat niet expliciet in op de vraag of eerdere toepassing per onderdeel kan worden gekozen. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) neemt het standpunt in dat bij eerdere toepassing alle wijzigingen moeten worden toegepast, dus dan ook eventuele verzwareningen.

Verhoging van de grensbedragen

Voor kleine en middelgrote ondernemingen gelden vrijstellingen ten opzichte van de jaarrekening van grote ondernemingen. De omvang van een onderneming wordt gebaseerd op drie criteria:

- De waarde van de activa, gebaseerd op de historische kostprijs;
- De netto-omzet, en;
- Het gemiddeld aantal werknemers.

Op een onderneming is het kleine, respectievelijk middelgrote regime van toepassing indien hij, met inbegrip van zijn groepsmaatschappijen op de grondslag van integrale consolidatie, op twee opeenvolgende balansdata voldoet aan twee van de drie criteria. De bedragen worden af en toe aangepast, mede met het oog op inflatie. Ook bij deze wetwijziging zijn de bedragen verhoogd. Met name voor de overgang van klein naar middelgroot is de stijging relatief groot. Dit vloeit voort uit de wens tot administratieve lastenverlichting, zodat méér ondernemingen gebruik kunnen maken van de vrijstellingen van kleine ondernemingen. Tabel 1 geeft zowel de oude als de verhoogde nieuwe bedragen weer.

Tabel 1: Verhoging van de grensbedragen

	Klein		Middelgroot	
	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud
Omzet	12 mln	8.8 mln	40 mln	35 mln
Activa	6 mln	4.4 mln	20 mln	17.5 mln
Werknemers	50	50	250	250

De verhoogde bedragen gelden in principe vanaf boekjaren beginnend op of na 1 januari 2016, maar mogen ook voor boekjaar 2015 worden toegepast. Voor de beoordeling of voor boekjaar 2015 op twee opeenvolgende balansdata aan de criteria is voldaan, mogen ook voor het voorgaande boekjaar (2014) de aldus verhoogde bedragen worden gebruikt. Het is dus mogelijk dat een onderneming die voor boekjaar 2014 nog onder het middelgrote

regime valt, op basis van de verhoogde bedragen zowel voor de cijfers over 2015 als 2014 onder de grens van middelgroot blijft. Dat betekent dat al direct voor boekjaar 2015 voor het kleine regime kan worden gekozen.

Verplicht grote regime voor organisaties van openbaar belang

Onder organisaties van openbaar belang vallen beursvennootschappen, banken en verzekeringmaatschappijen. Bovendien kunnen bij algemene maatregel van bestuur ook andere ondernemingen wegens hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer worden uitgesloten van deze vrijstellingen (artikel 2:398 lid 7 onder d). Naar verluidt zijn er plannen om bepaalde woningcorporaties aan te wijzen als organisaties van openbaar belang.

Voor organisaties van openbaar belang zijn de vrijstellingen voor micro, kleine en middelgrote ondernemingen niet van toepassing (artikel 2:398 lid 3 en 7 BW). Tevens kunnen organisaties van openbaar belang niet langer gebruikmaken van de vereenvoudiging van artikel 2:402 BW. Dit artikel geeft de keuze om de winst-en-verliesrekening in de enkelvoudige jaarrekening sterk te comprimeren.

Organisaties van openbaar belang worden tevens uitgesloten van de vrijstelling voor groepsmaatschappijen (artikel 2:403 BW). Dat betekent dat groepsmaatschappijen die zelf een onderneming van openbaar belang drijven (waaronder het uitgeven van beursgenoteerde obligaties) altijd een jaarrekening moeten publiceren.

Beleggingsmaatschappijen in de zin van artikel 2:401 lid 1 BW zijn niet per se organisaties van openbaar belang, maar moeten wel altijd hun jaarrekening opstellen volgens het grote regime (artikel 2:398 lid 3 BW).

Verkorting opmaak- en publicatietermijnen

De oude wet stelde dat uiterlijk dertien maanden na afloop van het boekjaar de rechtspersoon de jaarrekening openbaar moest maken (artikel 2:394 lid 3 BW). Deze termijn wordt verkort tot twaalf maanden. In de praktijk komt het regelmatig voor dat ondernemingen pas eind januari in het tweede jaar na balansdatum de jaarrekening deponeren bij het Handelsregister. Onder de nieuwe wet zal dit dus uiterlijk december van het jaar volgend op het boekjaar worden. Als gevolg van deze verkorting wordt de periode waarvoor de algemene vergadering verlenging kan verlenen verkort met een maand. Voor de BV en NV wordt deze verlengingsperiode dus maximaal vijf maanden (artt. 2:101 lid 1 en 210 lid 1 BW). Voor de vereniging, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij gaat deze termijn van vijf naar vier maanden (artt. 49 lid 1, 58 lid 1 en 300 lid 1 BW). De eerste opmaakperiode blijft ongewijzigd vijf maanden voor de BV en NV alsmede zes maanden voor de andere genoemde rechtsvormen.

Micro-ondernemingen

Naast de categorieën kleine, middelgrote en grote ondernemingen is een nieuwe categorie micro-ondernemingen toegevoegd. Deze nieuwe

categorie wordt voornamelijk geregeld in een nieuw artikel 2:395a BW in afdeling 11 van Titel 9 BW2.

De criteria zijn gelijk aan die voor de andere categorieën. De relevante bedragen zijn:

- De waarde van de activa, gebaseerd op de historische kostprijs, is niet hoger dan 350.000 euro;
- De netto-omzet is niet hoger dan 700.000 euro, en;
- Het gemiddeld aantal werknemers is minder dan 10.

Op het eerste gezicht lijkt dit vooral te zien op zeer kleine bedrijfjes. Maar daarnaast gaat het ook om personal holding. Hetzelfde geldt voor 'lege' BV's: rechtspersonen die ooit zijn opgericht maar zonder daadwerkelijke activiteiten een slapend bestaan leiden. Maar ook tussenholdings in grote concerns kunnen kwalificeren als micro-onderneming, zeker indien zij gebruikmaken van de consolidatievrijstelling van artikel 2:408 BW. Artikel 2:395a lid 2 BW bepaalt namelijk dat de meting op geconsolideerde basis niet geldt bij toepassing van deze vrijstelling. Aangezien een tussenholding doorgaans geen eigen omzet en werknemers heeft, kwalificeert een tussenholding dan als micro-onderneming. De wetgever schat in dat bijna 95% van alle rechtspersonen in Nederland die onder Titel 9 BW 2 vallen, kunnen kwalificeren als micro-onderneming.

Ongeacht de grootte zijn bepaalde ondernemingen uitgesloten van het micro-regime. Dit geldt voor beleggingsmaatschappijen (zoals bedoeld in artikel 2:401 BW), participatiemaatschappijen¹, en organisaties van openbaar belang.

Net als bij de verhoging van de andere grensbedragen, geldt hier dat deze al voor boekjaar 2015 mogen worden toegepast. Indien dus een onderneming in 2014 en 2015 onder deze grenzen blijft, kan voor boekjaar 2015 al direct voor het micro-regime worden gekozen.

Inrichting van de balans en winst-en-verliesrekening van een micro-onderneming

De balans kan volgens artikel 2:395a lid 4 BW worden beperkt tot de volgende posten:

- Vaste activa;
- Vlottende activa;
- Eigen vermogen;
- Voorzieningen;
- Schulden.

De splitsing van schulden in langlopende en kortlopende schulden wordt in het algemeen niet door Titel 9 BW geregeld, maar door besluit modellen jaarrekening. Het gewijzigde besluit modellen jaarrekening stelt echter expliciet dat dit besluit niet geldt voor micro-ondernemingen. Deze uitsplitsing is dus voor micro-ondernemingen niet verplicht.

De indeling van de winst-en-verliesrekening wordt geregeld in artikel 2:395a lid 5 BW. Dit artikel blinkt niet uit in leesbaarheid, vanwege de vele verwijzingen naar andere artikelen en uitzonderingen. Volgens ons worden de volgende posten door dit artikel verlangd:

- Netto-omzet
- Overige opbrengsten
- Kosten voor grondstoffen en hulpstoffen
- Personeelskosten
- Waardecorrecties

- Overige kosten
- Belastingen
- Resultaat

In vaktechnische kringen zijn al diverse kanttekeningen bij deze bepaling geplaatst. Zo lijkt de post Resultaat uit deelnemingen te ontbreken. En ook lijkt stilzwijgend de functionele kostenindeling zoals handelsondernemingen die veelal toepassen (met posten als kostprijs van de omzet, verkoopkosten en algemene beheerskosten) niet mogelijk. Bovendien zijn kleine ondernemingen vrijgesteld van het vermelden van de omzet (artikel 2:396 lid 4 BW). Aangezien micro-ondernemingen ook klein zijn, denken wij dat ondanks artikel 2:395a lid 5 BW de vermelding van omzet altijd achterwege kan blijven².

De publicatie bij het Handelsregister is beperkt tot de balans (inclusief de eventuele informatie omdraaan de balans).

Geen toelichting

Micro-ondernemingen zijn vrijgesteld van het opnemen van toelichtingen in de jaarrekening. De jaarrekening bestaat dus slechts uit de balans en de winst-en-verliesrekening. Vermelding van de waarderingsgrondslagen, overwegingen omtrent de continuïteit, uitsplitsingen en mutatieoverzichten van posten kunnen dus geheel achterwege blijven. Alleen voor de naamloze vennootschap (NV) kent de micro-jaarrekening enige informatie die 'omdraaan de balans' moet worden vermeld. Een dergelijke presentatievorm is nieuw in de Nederlandse wet- en regelgeving. Op die plek vermeldt de micro-NV iedere verwerving en vervreemding voor haar rekening van eigen aandelen en certificaten daarvan; daarbij worden medegedeeld de redenen van verwerving, het aantal, het nominale bedrag en de overeengekomen prijs van de bij elke handeling betrokken aandelen en certificaten en het gedeelte van het kapitaal dat zij vertegenwoordigen (artikel 2:378 lid 3 tweede zin BW).

De jaarrekening bestaat dus veelal slechts uit de balans en de winst-en-verliesrekening. De vraag is of een dergelijke jaarrekening voldoet aan de informatiebehoefte van de aandeelhouders en eventuele andere gebruikers. Net als bij kleine ondernemingen is het toegestaan om op vrijwillige basis aanvullende informatie toe te voegen. Desgewenst kan de jaarrekening qua indeling en toelichting worden gelijk gehouden aan de bestaande praktijk voor kleine ondernemingen. Formeel kan het echter een micro-jaarrekening zijn, zodat de publicatie toch beperkt blijft tot de balans. Effectief is dan slechts de verandering dat de publicatie beperkter is dan voorheen.

Overlopende posten voor overige bedrijfskosten niet verplicht

Micro-ondernemingen zijn vrijgesteld van het opnemen van overlopende (transitorische) posten voor overige bedrijfskosten (artikel 2:395 lid 3 BW). Dat betekent dat bijvoorbeeld voor vooruitbetaalde verzekeringskosten de last kan worden genomen zodra de kosten worden betaald. Een toerekening aan de relevante periode is niet verplicht. Kennelijk wordt met deze vrijstelling een administratieve lastenverlichting beoogd. Maar de vraag is of hier behoefte aan is in de praktijk. De vrijstelling geldt ook alleen maar voor overige bedrijfskosten, niet voor bijvoorbeeld rentekosten, winstbelasting of omzet. Bovendien zou het gebruik van deze vrijstelling kunnen leiden tot een afwijking van de fiscale winstbepaling, zodat bijgevolg extra belastinglatenties ontstaan.

Geen marktwaarde

Bij toepassing van het micro-regime is het niet toegestaan activa te waarderen tegen marktwaarde (artikel 5a baw)^{3/4}. In de praktijk komt waardering tegen marktwaarde met name voor bij beleggingen in beursgenoteerde effecten, en soms bij vastgoed. Gegeven de relatief lage grenzen zal vastgoed niet vaak voorkomen bij micro-ondernemingen, maar bijvoorbeeld personal holdings met beleggingen zullen wel vaak als micro-onderneming kwalificeren. Wil men dus gebruik kunnen maken van de vrijstellingen voor micro-ondernemingen, dan kan men beleggingen slechts tegen historische kostprijs waarderen. Zie echter ook de paragraaf Fiscale grondslagen.

Fiscale grondslagen

In het besluit fiscale waarderingsgrondslagen zijn de toelichtingen omtrent het gebruik van de fiscale herinvestering en willekeurige afschrijving geschrapt (artikel 3 lid 2 en 3 bfw). De vermelding voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen tot een afwijkende waardering leidt, blijft wel bestaan.

Net als kleine ondernemingen kunnen ook micro-ondernemingen opteren voor fiscale waarderingsgrondslagen, mits integraal toegepast (artikel 2:395a lid 7 BW). De wet verlangt dan wel vermelding hiervan in de toelichting. Deze bepaling lijkt te wringen met het uitgangspunt dat bij micro-ondernemingen er geen toelichting is. Vooral nog lijkt het dus de bedoeling dat bij toepassing van fiscale grondslagen, de toepassing hiervan de enige toelichting bij de jaarrekening is. De nadere toelichtingen die het besluit fiscale waarderingsgrondslagen voorschrijft (na de aanpassing eigenlijk alleen de posten met een afwijkende waardering) gelden niet voor micro-ondernemingen (artikel 3 lid 2 bfw). Merk op dat fiscaal wordt toegestaan om beursgenoteerde effecten tegen beurswaarde te waarderen. Als men dus toch in de jaarrekening deze beleggingen tegen beurswaarde wil opnemen, dan kan dat alleen bij een jaarrekening op fiscale grondslagen. Deze route heeft uiteraard wel fiscale consequenties, omdat dan ook over ongerealiseerde waardeinstijgingen belasting moet worden betaald.

Buitengewone baten en lasten vervallen

In de modellen voor de winst-en-verliesrekening geldend tot invoering van de in dit stuk besproken wijzigingen, komt de post Buitengewone baten en lasten voor, waarmee deze bedragen buiten het subtotaal van het bedrijfsresultaat vallen. Al jaren geleden heeft de RJ deze post ingeperkt tot een zeer klein aantal gevallen. Met de wetwijziging is de post nu in het geheel vervallen (artikel 2:377 BW en de diverse modellen in bmj). Andere resultaten die weliswaar niet buitengewoon zijn, maar wel bijzonder, worden op grond van RJ 270.404 afzonderlijk vermeld. Denk hierbij aan voorbeelden zoals reorganisatiekosten en omvangrijke schadeclaims. De wet neemt deze praktijk nu over door de vermelding van 'posten van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen' (artikel 2:377 lid 8 BW). De wet geeft geen nadere duiding over de naamgeving of rangschikking van deze post. Het ligt voor de hand om in voorkomende gevallen een passende beschrijving voor die post(en) te gebruiken. Daarmee zal deze wijziging naar verwachting geen belangrijke veranderingen in de praktijk brengen.

Afschrijving van goodwill

Voor de wetwijziging laat de wetgeving ruimte voor drie verwerkingsmethodes van goodwill: activeren en afschrijven, direct ten laste van het resultaat brengen, of direct ten laste van het eigen vermogen brengen. Met de wetwijziging resteert alleen de eerste methode: activeren en afschrijven (artikel 2:389 lid 7 BW). Dit sluit aan op de huidige praktijk, waarbij de andere twee methodes nog nauwelijks werden toegepast.

Om af te schrijven moet een afschrijvingsperiode worden bepaald. Bij andere activa is dat de verwachte gebruiksduur. Bij goodwill is die vaak niet goed te bepalen, aangezien goodwill naar zijn aard een restpost is van waarde-elementen die niet afzonderlijk kunnen worden geïdentificeerd. De oude wet schreef voor dat de afschrijvingsduur vijf jaren slechts te boven mocht gaan, indien de goodwill aan een aanzienlijk langer tijdvak kon worden toegerekend. Dan moest de afschrijvingsduur met de redenen hiervoor worden vermeld. In de praktijk werd (daarom?) goodwill vaak in vijf jaar afgeschreven.

De nieuwe wettelijke bepaling luidt anders: In uitzonderlijke gevallen waarin de gebruiksduur van kosten van ontwikkeling en goodwill niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, worden deze kosten afgeschreven in een periode van ten hoogste tien jaren. In dergelijke gevallen worden in de toelichting de redenen voor de afschrijvingsduur van de kosten van goodwill vermeld (artikel 2:386 lid 3 BW).

Dat de gebruiksduur in slechts uitzonderlijke gevallen niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, lijkt meer te doelen op kosten van ontwikkeling dan op goodwill. Wij verwachten dat deze bepaling meestal voor goodwill aan de orde zal zijn. De termijn van tien jaar valt samen met de corresponderende maximale fiscale afschrijving van 10% voor goodwill. Hiermee kunnen dus verschillen tussen de fiscale winst en de jaarrekening worden voorkomen. Dit zal overigens alleen gelden voor goodwill die in de toekomst zal worden geactiveerd. Voor reeds bestaande goodwill zou een verandering van de afschrijvingsduur naar 10 jaar een schattingswijziging zijn die slechts prospectief wordt verwerkt. Dus geen herrekening van de huidige boekwaarde zoals bij een stelselwijziging.

De wetgever gaat niet in op de betekenis van ten hoogste tien jaren. Kan vrijelijk een kortere periode worden gekozen? En kan voor verschillende overnames verschillende afschrijvingsperiodes worden gekozen? Het onderbouwen van een kortere periode zal typisch niet mogelijk zijn met de geschatte gebruiksduur, want deze bepaling geldt juist in het geval dat die niet betrouwbaar kan worden geschat. Een keuze om in één jaar af te schrijven lijkt niet in lijn met de bedoeling om het rechtstreeks ten laste van het resultaat te brengen niet meer toe te staan. Onze verwachting is dat in de praktijk ofwel de huidige 'traditie' om in vijf jaar af te schrijven wordt voortgezet, ofwel zonder zwaarwegende argumenten voor tien jaar wordt gekozen.

Opvallend is dat naar de letter van de wet de afschrijvingsduur alleen gemotiveerd hoeft te worden indien de gebruiksduur niet betrouwbaar is te schatten. Een motivering dat met tien jaar wordt aangesloten op de fiscale afschrijving lijkt wel een realistische en aanvaardbare motivering. Maar zou de gebruiksduur betrouwbaar op twintig jaar gesteld kunnen worden, dan zou dit niet nader

hoeven te worden verklaard, zoals dat wel onder de oude wet zou moeten. De EU richtlijn lijkt in alle gevallen een verklaring van de gebruiksduur van goodwill te verlangen. In zijn algemeenheid is echter de formulering van de Nederlandse wet bepalend.

Afschrijving van kosten van ontwikkeling

Tot 2005 schreef de wet voor dat geactiveerde kosten van (onderzoek en) ontwikkeling in maximaal vijf jaar werden afgeschreven. Daarna verviel dit maximum en gold de verwachte gebruiksduur. Met de wetwijziging wordt nu ook voorzien in de situatie dat deze gebruiksduur niet betrouwbaar is te schatten. In uitzonderlijke gevallen waarin de gebruiksduur van kosten van ontwikkeling en goodwill niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, worden deze kosten afgeschreven in een periode van ten hoogste tien jaren. In dergelijke gevallen worden in de toelichting de redenen voor de afschrijvingsduur van de kosten van goodwill vermeld (artikel 2:386 lid 3 BW).

In de paragraaf over de afschrijving van goodwill wordt deze bepaling verder besproken. Bij geactiveerde kosten van ontwikkeling zal de gebruiksduur waarschijnlijk vaker betrouwbaar zijn te schatten, mede omdat de vooruitzichten van toekomstige opbrengsten van belang zijn om überhaupt deze kosten te kunnen activeren.

Actuele waarde en voorraden

Besluit actuele waarde gaat bij de post voorraden alleen nog in op agrarische voorraden. Uit de Nota van Toelichting kan worden afgeleid dat actuele waarde alleen nog is toegestaan voor agrarische voorraden. Alle andere voorraden worden tegen historische kostprijs gewaardeerd. In de praktijk lijkt waardering van voorraden tegen actuele waarde beperkt tot sommige ondernemingen met voorraden niet-agrarische 'commodities' zoals olie en metalen. Deze ondernemingen zullen dan een stelselwijziging naar historische kostprijs moeten doorvoeren.

Redactionele veranderingen

Tot nu toe zag het begrip 'jaarverslag' op de verhandeling over de gang van zaken gedurende het boekjaar. Deze term wordt vervangen door bestuursverslag (artikel 2:391 BW). Ook in andere wetten waar naar dit document wordt verwezen, wordt de term jaarverslag vervangen door bestuursverslag.

In de balans kan de post Kosten van onderzoek en ontwikkeling voorkomen. Dit ziet op de uitgaven voor innovatieve projecten (R&D). Op grond van de Nederlandse richtlijnen wordt echter al jaren voorgeschreven dat alleen kosten van ontwikkeling worden geactiveerd. Voor projecten die nog in de onderzoeksfase verkeren, worden de uitgaven onmiddellijk als kosten verantwoord. De wettelijke term wordt nu hierop aangepast door te spreken over Kosten van ontwikkeling.

Met de wetwijziging is het begrip vervangingswaarde komen te vervallen. Daarvoor in de plaats komt het begrip actuele kostprijs. De definitie lijkt overeenkomsten te hebben met vervangingswaarde: de actuele inkoopprijs en de bijkomende kosten van een

actief, verminderd met afschrijvingen, of de actuele aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten welke rechtstreeks aan de vervaardiging van een actief kunnen worden toegerekend, verminderd met afschrijvingen. In deze kosten kunnen worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend. Een andere bewoording van een definitie leidt onvermijdelijk in bepaalde gevallen tot een andere uitwerking. Maar vooralsnog lijkt dit voornamelijk een redactionele aanpassing.

Daarnaast wordt in artikel 2:363 lid 1 BW toegevoegd dat de toelichting de volgorde van de vermelding van de posten aanhoudt. Dit lijkt aan te sluiten op de huidige Nederlandse praktijk. De RJ verlangt al enige tijd dat de diverse jaarrekeningposten door middel van nootverwijzingen worden gerelateerd aan de bijbehorende onderdelen van de toelichting. Deze nootverwijzing blijft 'slechts' een richtlijn.

Verplaatsing van diverse overige gegevens naar de toelichting Artikel 2:392 BW verlangt de vermelding van bepaalde informatie onder de 'Overige gegevens'. Dit is als het ware een bijlage bij de jaarrekening, en dus geen onderdeel van de toelichting (art 2:380a t/m d BW). Met de wetwijziging wordt een aantal punten verplaatst naar de toelichting. Dit betreft:

- gebeurtenissen na balansdatum (die niet in de jaarrekening zijn verwerkt);
- de winstbestemming of het voorstel daartoe, en;
- een opgave van het aantal winstbewijzen en soortgelijke rechten, met vermelding van de bevoegdheden die zij geven.

De gegevens die dan nog onder de Overige gegevens resteren zijn dan:

- de accountantsverklaring of een mededeling waarom deze ontbreekt;
- een weergave van de statutaire regeling omtrent de bestemming van de winst;
- een weergave van de statutaire regeling omtrent de bijdrage in een tekort van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij (...);
- een lijst van namen van degenen aan wie een bijzonder statutair recht inzake de zeggenschap in de rechtspersoon toekomt (...);
- een opgave van het aantal stemrechtloze aandelen en het aantal aandelen dat geen of slechts een beperkt recht geeft tot deling in de winst of reserves van de vennootschap, met vermelding van de bevoegdheden die zij geven;
- opgave van het bestaan van nevenvestigingen (...).

Deze verplaatsing van gegevens lijkt verder geen inhoudelijke gevolgen te hebben. Voor controleplichtige ondernemingen zouden deze gegevens nu – als onderdeel van de toelichting – onder de controle vallen. Maar in de praktijk zullen deze gegevens toch al zijn gecontroleerd, bijvoorbeeld omdat bij gebeurtenissen na balansdatum moet worden vastgesteld of die wel of niet in de jaarrekening moeten worden verwerkt. Kleine ondernemingen zijn voortaan vrijgesteld van het opstellen van de Overige gegevens. Met betrekking tot de gebeurtenissen na balansdatum en de winstbestemming blijft die vrijstelling effectief van kracht door specifieke vrijstellingen hiertoe in artikel 2:396 lid 7 en 8 BW.

Meer vrijstellingen kleine ondernemingen

Kleine ondernemingen zijn al vrijgesteld van veel toelichtingsvereisten. Met de wetswijziging komt daar nog een aantal bij.

Toelichtingen inzake deelnemingen

Artikel 2:379 BW verlangt tot nu toe voor kapitaalbelangen van 20% of meer en andere deelnemingen de vermelding van naam en woonplaats, en het aandeel in het kapitaal. Indien deze belangen tegen kostprijs worden gewaardeerd, moet tevens per deelneming het vermogen en resultaat worden vermeld. Al deze toelichtingen zijn vervallen voor kleine ondernemingen. Andersom moet nog wel worden vermeld door welke maatschappij(en) de rechtspersoon wordt geconsolideerd (artikel 2:396 lid 5 BW).

Het niet hoeven vermelden van kapitaalbelangen is soms aantrekkelijk indien in de markt niet bekend is dat ondernemingen via hun aandeelhouders zijn verbonden. Dit voordeel zal natuurlijk alleen op termijn ontstaan als nieuwe relaties ontstaan, gegeven dat de huidige verhoudingen vanwege de oude wetgeving wel bekend zullen zijn.

Het vervallen van de extra toelichting bij kostprijswaardering van deelnemingen kan een obstakel bij het toepassen van fiscale grondslagen wegnemen. Fiscaal worden belangen in deelnemingen doorgaans tegen kostprijs gewaardeerd. Als dan de jaarrekening wordt gebaseerd op fiscale grondslagen, moet ook per deelneming het vermogen en resultaat worden vermeld. Met name de vermelding van het resultaat kan gevoelig liggen, aangezien kleine ondernemingen zijn vrijgesteld van het publiceren van de winst-en-verliesrekening. Door waardering tegen kostprijs zou dan alsnog de winst openbaar worden. Daarom is in vakkringen een discussie ontstaan of het mogelijk is in de fiscale aangifte deelnemingen te waarderen tegen nettovermogenswaarde, of een andere variant die artikel 2:389 BW toestaat. Immers, alleen indien in de aangifte tegen nettovermogenswaarde wordt gewaardeerd, kan dan ook in de jaarrekening op fiscale grondslagen tegen nettovermogenswaarde worden gewaardeerd. In vakkringen bestaat hieromtrent vooralsnog niet een heel stellig en eenduidig standpunt. Als echter de toelichting van het resultaat van deelnemingen niet meer aan de orde is, is er geen noodzaak meer om bij fiscale grondslagen de deelnemingen tegen nettovermogenswaarde te waarderen.

Uitsplitsing van het aantal werknemers

Artikel 2:382 BW verlangt vermelding van het gemiddelde aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame werknemers, ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf. De vennootschap doet daarbij opgave van het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is. Voor kleine ondernemingen wordt dit beperkt tot de vermelding van het gemiddeld aantal werknemers, dus zonder verdere uitsplitsing (artikel 2:396 lid 5 BW).

Verhoudingscijfer van de omzet

Tegenover het niet hoeven vermelden van de omzet, staat tot nu toe in de wet dat de rechtspersoon wel in een verhoudingscijfer vermeldt in welke mate de netto-omzet ten opzichte van die van vorig jaar is gestegen of gedaald. Deze vermelding is met de wetswijziging vervallen.

Eigen aandelen

De oude wet verlangde voor kleine ondernemingen een opgave van het aantal geplaatste aandelen en het bedrag per soort, aantal en bedrag van de in het boekjaar uitgegeven aandelen en van de aandelen en certificaten daarvan die de rechtspersoon of een dochtermaatschappij voor eigen rekening hield. Deze bepaling is geschrapt uit artikel 2:396 lid 5 BW.

Consolidatievrijstelling kleine ondernemingen

De consolidatievrijstelling voor kleine ondernemingen is niet opgenomen in artikel 2:396 BW die de vrijstellingen voor kleine ondernemingen regelt, maar in artikel 2:407 lid 2 BW waarbij consolidatie niet wordt verlangd indien de groep de grenzen van de kleine onderneming niet overschrijdt. Voor deze vrijstelling geldt echter op dit moment een voorbehoud: een minderheid van minstens 10% kan bezwaar aantekenen tegen het niet-opstellen van een geconsolideerde jaarrekening. De EU-richtlijn schrijft echter voor dat deze consolidatievrijstelling onvoorwaardelijk moet zijn. In plaats van dit voorbehoud geheel te schrappen, bepaalt de wettekst nu dat de algemene vergadering binnen zes maanden na aanvang van het boekjaar schriftelijk bezwaar kan maken tegen het gebruik van de consolidatievrijstelling (artikel 2:407 lid 2 BW). Als dus de algemene vergadering als orgaan van de vennootschap deze keuze maakt om niet te consolideren, is het daarmee een keuze van de rechtspersoon zelf.

Aanvullende toelichtingsvereisten

Off balance posities

Artikel 2:381 lid 1 BW verlangt informatie over belangrijke, niet in de balans opgenomen, financiële verplichtingen de rechtspersoon voor een aantal toekomstige jaren is verbonden, zoals die uit langlopende overeenkomsten voortvloeien. Denk hierbij bijvoorbeeld aan meerjarige huurcontracten. Daaraan wordt toegevoegd dat tevens wordt vermeld tot welke voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen de rechtspersoon is verbonden. Dit zijn begrippen uit de al bestaande RJ 252 'Voorzeningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'. Gedacht kan worden aan mogelijke verplichtingen of vorderingen die samenhangen met op balansdatum nog lopende rechtszaken. Of andersoortige verplichtingen waarvoor het niet mogelijk is een voorziening te vormen doordat de waarde niet betrouwbaar kan worden geschat. Deze RJ verlangt al dergelijke informatie. Daarmee zal de huidige praktijk niet wezenlijk veranderen. Voor de publicatiestukken van kleine ondernemingen vormt het wel een aanvullende eis.

Afwaardering van leningen aan bestuurders en commissarissen

Naast de vermelding van de bezoldiging van bestuurders en commissarissen moeten ook aan hen verstrekte leningen, voorschotten en garanties worden vermeld. Opgegeven worden de nog openstaande bedragen, de rentevoet, de belangrijkste overige bepalingen en de aflossingen gedurende het boekjaar (artikel 2:383 lid 2 BW). Aan deze bepaling wordt toegevoegd dat de afgewaardeerde bedragen en de bedragen waarvan werd afgezien (lees: zijn kwijtgescholden) worden vermeld.

Deze toevoeging sluit aan op een al bestaande bepaling in IFRS (IAS 24.18 onder c en d). Beursgenoteerde ondernemingen vallen

niet onder artikel 2:383 BW, maar zijn zowel onderworpen aan IAS 24 als artikel 2:383e BW. Beide bepalingen hebben dezelfde strekking, maar artikel 2:383e BW verlangt deze informatie per individuele bestuurder of commissaris. Opvallend is dat de nieuwe bepaling inzake afwaardering alleen is opgenomen in artikel 2:383 BW, en niet in artikel 2:383e BW. Naar de letter hoeven beursgenoteerde ondernemingen dus ook na de wetswijziging de afwaarderingen niet per individuele bestuurder of commissaris te vermelden. Dat lijkt niet in de geest van de wet, aangezien bestuurdersbezoldiging als onderdeel van de corporate governance vooral in de belangstelling staat bij ondernemingen van openbaar belang.

Minder toelichtingen bij schulden

De wet verlangt een uitsplitsing van schulden naar diverse categorieën, zoals schulden aan banken, aan groepsmaatschappijen, schulden ter zake van pensioenen, etc. De oude wet verlangde voor iedere groep van dergelijke schulden een opgave tot welk bedrag de resterende looptijd langer was dan een jaar, met aanduiding van de rentevoet daarover en met afzonderlijke vermelding tot welk bedrag de resterende looptijd langer was dan vijf jaar. Met de wetswijziging wordt deze bepaling vereenvoudigd. Deze informatie wordt slechts voor het totaal van deze schulden gegeven (artikel 2:375 lid 2 BW).

Op dezelfde manier geldt dat voor het totaal van de verschillende groepen van schulden (in plaats van per groep), wordt aangegeven voor welke schulden zakelijke zekerheid is gesteld en in welke vorm dat is geschied (artikel 2:375 lid 3 BW). Voor kleine ondernemingen waren deze uitsplitsingen al niet verplicht, dus daar verandert deze bepaling de praktijk niet. Wel is voor kleine ondernemingen een verlichting dat de rentevoet op de schulden niet meer hoeft te worden vermeld.

Accountant en bestuursverslag

De accountantscontrole is primair gericht op de jaarrekening. De accountant gaat echter ook na of het jaarverslag (bestuursverslag), voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig Titel 9 BW2 is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is (artikel 2:393 lid 3 BW). Met de wetswijziging wordt dit anders geformuleerd: de accountant gaat na, of het bestuursverslag in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat.

Enerzijds lijkt dit te zeggen dat de accountant het bestuursverslag controleert, maar anderzijds is die toetsing slechts gebaseerd op de kennis die verkregen is bij de controle van de jaarrekening. Dat lijkt dus de controle van het bestuursverslag te beperken. Hoewel deze toetsing niet wezenlijk anders lijkt dan het beoordelen van de verenigbaarheid, is kennelijk de bedoeling dat de accountant andere (meer?) werkzaamheden op dit vlak verricht. Hierover bestaat echter op dit moment nog geen duidelijkheid.

Meer informatie

Heeft u vragen over het voorgaande, neem dan contact op met uw vaste BDO-adviseur.

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt aangeraden niet zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen of een besluit te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie kunt u zich wenden tot BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. of een van haar adviseurs. BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en consultancy).

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.

- 1 Ondernemingen die uitsluitend ten doel hebben het verkrijgen van deelnemingen in andere ondernemingen en het beheer en de exploitatie van deze deelnemingen, zonder zich rechtstreeks of onrechtstreeks in te laten met de bedrijfsvoering van de betrokken ondernemingen, zulks onverminderd de rechten van de participatieonderneming in haar hoedanigheid van aandeelhouder.*
- 2 Naar de letter stelt artikel 2:396 lid 1 BW "Onverminderd artikel 395a gelden de leden 3 tot en met 9 (...)", waarmee de verkorting van de winst-en-verliesrekening die voor kleine ondernemingen geldt niet voor micro-ondernemingen zou gelden. Volgens ons is dit zo bedoeld, en wil deze bepaling alleen zeggen dat een micro-onderneming óók een kleine onderneming is.*
- 3 De reden is dat het gebruik van actuele waarde aanvullende toelichting zou vergen, terwijl bij micro-ondernemingen de toelichting in zijn algemeenheid ontbreekt.*
- 4 De wet lijkt wel ruimte te laten voor waardering van bepaalde activa tegen 'actuele kostprijs'.*