

Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening

Anton Dieleman*

Op 11 maart 2015 is het wetsvoorstel dat moet leiden tot wijziging van Titel 9 van Boek 2 BW bij de Tweede Kamer ingediend. Dit wetsvoorstel is gebaseerd op de Europese Richtlijn (2013/34/EU) die betrekking heeft op jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten. Deze Europese Richtlijn leidt onder meer tot het intrekken van de Vierde Richtlijn met betrekking tot de jaarrekening (78/660/EG) en de Zevende Richtlijn inzake de geconsolideerde jaarrekening (83/349/EEG). Het nu bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel beoogt de nieuwe jaarrekening-Richtlijn te implementeren in de Nederlandse wetgeving. In dit artikel ga ik in op de wijzigingen die het wetsvoorstel tot gevolg heeft. Ik beperk me daarbij tot de voor de praktijk belangrijkste wijzigingen.

Bestuursverslag

Met betrekking tot het verslag van de directie bevat het wetsvoorstel de volgende wijzigingen: De term 'jaarverslag' – die veelal als verwarrend werd beschouwd – wordt gewijzigd in de toepasselijker benaming 'bestuursverslag'. De accountant die belast is met de controle van de jaarrekening onderzoekt op basis van de huidige wettekst of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 is opgemaakt en of het verenigbaar is met de jaarrekening. Het wetsvoorstel voegt daaraan toe dat de accountant ook moet nagaan of het bestuursverslag materiële onjuistheden bevat. In dat kader wordt in de controleverklaring van de accountant een afzonderlijke mededeling opgenomen waarmee de accountant zijn oordeel geeft of er bij de controle van de jaarrekening op basis van het onderzoek van de rechtspersoon en zijn omgeving onjuistheden in het bestuursverslag blijken en moet hij – indien daarvan sprake is – een opgave doen van de aard van die onjuistheden.

Termijnen

De termijnen die gelden voor het opmaken en deponeren van de jaarrekening wijzigen als volgt:

- Voor verenigingen, stichtingen, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen wordt de termijn voor het verlengen van de opmaaktermijn van vijf maanden verkort naar vier maanden. De totale termijn bedraagt dan maximaal tien maanden.
- Voor naamloze en besloten vennootschappen wordt de maximale verlengingstermijn teruggebracht van zes naar vijf maanden, zodat de totale termijn ook dan maximaal tien maanden bedraagt.
- De uiterste termijn van het deponeren van de jaarrekening bij het Handelsregister wordt teruggebracht van dertien naar twaalf maanden.

Dit laatste betekent dat nog geen oplossing wordt voorgesteld voor de situatie van een besloten vennootschap waar alle aandeelhouders tevens bestuurder zijn. Als gevolg van de flex-BV-wetgeving wordt ondertekening van de jaarrekening (als bestuurder) geacht tegelijkertijd vaststelling (door de aandeelhouders) in te houden. De maximale deponeringstermijn wordt door dit wetsvoorstel voor die situatie teruggebracht tot tien maanden en acht dagen. Het wetsvoorstel is naar mijn mening een mooie gelegenheid om de wettelijke bepaling over het vaststellen van de jaarrekening indien alle aandeelhouders bestuurder zijn (art. 2:210 lid 5 BW) te herzien om deze lacune te repareren, zoals ik eerder heb bepleit.

Grootcriteria

De kwantitatieve criteria die in Titel 9 worden gehanteerd voor de regime-indeling groot, middelgroot en klein waren al enkele jaren niet meer zijn gewijzigd. De nieuwe criteria zijn vermeld in de onderstaande tabel. De nieuwe categorie 'micro-ondernemingen' wordt later in dit artikel toegelicht.

CRITERIA	CATEGORIE			
	Micro-onderneming	Klein (tenzij micro)	Middelgroot (tenzij klein of micro)	Groot
Waarde activa volgens balans met toelichting	≤ € 350.000	≤ € 6 miljoen	≤ € 20 miljoen	> € 20 miljoen
Netto-omzet boekjaar	≤ € 700.000	≤ € 12 miljoen	≤ € 40 miljoen	> € 40 miljoen
Gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar	< 10	< 50	< 250	≥ 250

Indeling

De rubriek buitengewone baten en lasten was jaren geleden al door de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving ('RJ') tot 'verboden gebied' verklaard. Op grond daarvan kwam deze rubriek nauwelijks meer voor. In het wetsvoorstel is de mogelijkheid om hiervan gebruik te maken dan ook geschrapt. Het voorgaande heeft wel tot gevolg dat in de toelichting baten en lasten die uitzonderlijk van omvang en/of mate van voorkomen, zijn specifiek moeten worden vermeld.

Grondslagen

Het wetsvoorstel brengt de volgende wijzigingen aan in de waardeerings- en resultaatbepalingsgrondslagen:

- Onderzoekskosten mogen niet langer worden geactiveerd en komen als gevolg daarvan direct ten laste van de winst-en-verliesrekening. Dit is in overeenstemming met IFRS en de RJ die al een dergelijk verbod bevatten. De wettelijke reserve voor dergelijke geactiveerde kosten vervalt dan uiteraard ook.
- In uitzonderlijke gevallen, wanneer de gebruiksduur van kosten

van ontwikkeling en goodwill niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, vindt afschrijving van deze posten in maximaal tien jaar plaats.

- Een buitengewone waardevermindering van vlottende activa die naar verwachting op balansdatum op korte termijn wordt voorzien mag niet meer in aanmerking worden genomen. De reden hiervoor is dat deze waardevermindering geen nadere informatie geeft over de feitelijke situatie per balansdatum.
- Het terugnemen van in eerdere verslaggevingsperioden verwerkte waardeverminderingen geldt niet voor een eventuele waardevermindering van goodwill.
- Goodwill moet worden geactiveerd en afgeschreven. Het is niet langer toegestaan goodwill ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening of het eigen vermogen te brengen.

Toelichting

Nieuw is de bepaling dat de toelichting (op de balans en winst-en-verliesrekening) de volgorde van die posten in de balans resp. winst-en-verliesrekening moet aanhouden.

De volgende toelichtingen in de jaarrekening zijn eveneens nieuw. Met uitzondering van punt d vormen ze voorheen onderdeel van de Overige Gegevens:

- a) toelichting op gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen voor de rechtspersoon;
- b) opgave van de winstbestemming of verwerking van het verlies, dan wel het voorstel daartoe;
- c) opgave van het aantal winstbewijzen met de daaraan verbonden rechten;
- d) opgave van het nummer waaronder de rechtspersoon bij het Handelsregister is ingeschreven.

De vermelding voor welk bedrag de looptijd van schulden langer is dan vijf jaar hoeft niet meer per groep schulden te worden gegeven, maar mag voor het totaal van de schulden worden verstrekt. Ditzelfde geldt dan voor de hiervoor verstrekte zekerheden.

Daarnaast moet met betrekking tot de leningen, voorschotten en garanties die zijn verstrekt aan bestuurders en commissarissen worden toegelicht welke bedragen zijn afgewaardeerd en van welke bedragen de rechtspersoon heeft afgezien.

De vermelding voor welk bedrag de looptijd van schulden langer is dan vijf jaar hoeft niet meer per groep schulden te worden gegeven

Eveneens nieuw is een toelichting op betalingen aan overheden. Het gaat hierbij om betalingen door ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of houtkap. De voorgestelde bepaling voorziet in een afzonderlijk verslag (enkelvoudig en geconsolideerd). De open-

baarmaking van dit verslag vindt op dezelfde wijze plaats als publicatie van de jaarrekening. Een nog uit te brengen Algemene maatregel van bestuur moet nadere aanwijzingen geven voor dit verslag.

Tot slot moeten zogenaamde 'onvoorziene gebeurtenissen' worden toegelicht. Volgens de wettekst en de Memorie van Toelichting ('MvT') gaat het hier om voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen. Bij de eerstgenoemde voorwaardelijke posten worden claims door en tegen de rechtspersoon genoemd als voorbeeld. Niet verwerkte verplichtingen zijn verplichtingen waarvoor betaling niet waarschijnlijk is. De posten waarvoor het wetsvoorstel nu een uitbreiding van de toelichting beoogt moeten op dit moment op grond van RJ 252 ook al worden toegelicht.

De optie van de micro-onderneming mag niet worden toegepast op een participatiemaatschappij

Vrijstellingen voor kleine en middelgrote rechtspersonen

Kleine rechtspersonen krijgen op basis van het wetsvoorstel de volgende (extra) vrijstellingen:

- de tot nu toe verplichte toelichting over deelnemingen (met een belang van 20% of meer, of waarin de rechtspersoon aansprakelijk vennoot is) vervalt;
- de opgave over winstbewijzen en resultaatbestemming (die naar de toelichting op de jaarrekening verschuift) is niet van toepassing voor kleine rechtspersonen;
- Overige Gegevens behoeven niet meer te worden toegevoegd aan de jaarrekening;
- de opgave van gebeurtenissen na balansdatum (die door dit wetsvoorstel verschuift van de Overige Gegevens naar de toelichting op de jaarrekening) hoeft niet te worden opgenomen in de publicatiestukken.
- De huidige wet vereist een toelichting op het gemiddeld aantal werknemers, ingedeeld op basis van de inrichting van het bedrijf met opgave van de werknemers in het buitenland. Voortaan kan worden volstaan met de vermelding van het gemiddelde aantal werknemers.
- Indien de winst-en-verliesrekening op basis van de functionele indeling wordt opgemaakt moet in de toelichting informatie worden gegeven over lonen en salarissen, sociale lasten en pensioenlasten. Het wetsvoorstel stelt voor deze verplichting te schrappen. Ik vraag me af of dit de bedoeling is. De verplichting is in de huidige wettekst in dezelfde bepaling opgenomen als de toelichting op het gemiddeld aantal werknemers en vervalt door de voorgestelde nieuwe wettekst (zie vorige punt). De MvT geeft op dit punt geen duidelijkheid.

Voor middelgrote rechtspersonen geldt op dit moment een vrijstelling voor het vermelden van accountants-honoraria mits die gegevens

op verzoek aan de AFM geleverd worden. De verplichting om de informatie desgevraagd aan de AFM te verstrekken komt te vervallen, zodat de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen 'onvoorwaardelijk' van toepassing is.

De optie van de micro-onderneming mag niet worden toegepast op een participatiemaatschappij. Verder zijn de vrijstellingen voor micro-ondernemingen en voor kleine en middelgrote rechtspersonen niet van toepassing op organisaties van openbaar belang en op beleggingsmaatschappijen.

Overige vrijstellingen

De vrijstelling om in de enkelvoudige jaarrekening van een topholding een vereenvoudigde winst-en-verliesrekening op te nemen vervalt voor organisaties van openbaar belang.

De vrijstelling van het groepsregime (art. 2:403 BW) mag, naar aanleiding van het wetsvoorstel, eveneens niet worden toegepast als de rechtspersoon een organisatie van openbaar belang is.

De consolidatievrijstelling voor kleine groepen (art. 2:407 BW) en de vrijstelling voor tussenconsolidatie (art. 2:408B BW) geldt op dit moment niet voor beursfondsen. Die uitsluiting van de vrijstelling wordt nu verbreed tot alle organisaties van openbaar belang.

Voor de consolidatievrijstelling van kleine groepen is verder van belang dat op dit moment bezwaar tegen toepassing van de vrijstelling mogelijk is als ten minste 10% van de aandeelhouders bezwaar maakt. Die regel wordt zodanig aangepast dat de algemene vergadering bezwaar moet maken, waardoor niet langer sprake is van een minderheid die toepassing van de vrijstelling kan blokkeren.

Micro-ondernemingen

Zoals hiervoor toegelicht ontstaat als gevolg van de EU-richtlijn een nieuwe categorie micro-ondernemingen. Daarvan is sprake als de rechtspersoon gedurende twee opeenvolgende boekjaren voldoet aan ten minste twee van de hiervoor genoemde criteria. In dat geval zijn op de jaarrekening van een dergelijke micro-onderneming de volgende vrijstellingen van toepassing:

Voor kosten die onder de overige bedrijfskosten zijn opgenomen worden in de balans geen overlopende activa en overlopende passiva opgenomen. De kosten worden derhalve op kasbasis verantwoord in de winst-en-verliesrekening. De letterlijke wettekst lijkt te duiden op een verplichting en niet op een vrijstellingsmogelijkheid. De MVT lijkt te doelen op een mogelijkheid waarvan de rechtspersoon niet verplicht gebruik hoeft te maken.

Met betrekking tot de balans schrijft het wetsvoorstel voor dat hierop ten minste de volgende posten moeten voorkomen:

- onderscheid tussen vaste en vlottende activa;
- onder de immateriële vast activa opgenomen kosten in verband met oprichting en uitgifte van aandelen;
- opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal;
- afzonderlijke vermelding eigen vermogen (in één post);

- vermelding voorzieningen (in één post);
- vermelding schulden (in één post).

Voor de winst-en-verliesrekening is de minimumverplichting beperkt tot het presenteren van de volgende posten:

- netto-omzet;
- overige bedrijfsopbrengsten;
- lonen;
- kosten van grond- en hulpstoffen;
- afschrijvingen en waardeverminderingen van immateriële, materiële en vlottende activa (in één post);
- overige bedrijfskosten;
- belastingen;
- resultaat na belastingen.

Voor een micro-onderneming mag een toelichting volledig achterwege blijven

Niet duidelijk blijkt wat met de overige posten gebeurt. Op basis van de letterlijke wettekst zou dit kunnen betekenen dat die in één regel 'overige baten en lasten' worden weergegeven. Of dat erg bevorderlijk is voor het inzicht is maar de vraag.

Op basis van het wetsvoorstel zijn voor de winst-en-verliesrekening op basis van de functionele indeling geen vrijstellingen van toepassing voor een micro-onderneming; hoewel het wetsvoorstel op dit punt ook niet heel duidelijk is.

De meest in het oog springende vrijstelling is wellicht het feit dat in de jaarrekening van een micro-onderneming een toelichting volledig achterwege mag blijven.

De bij het Handelsregister te deponeren stukken blijven beperkt tot de beperkte balans, zoals hiervoor uiteengezet.

Noten

- 1 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34176, nr. 2
- 2 Art. 2:210 lid 5 BW – tenzij hiervan statutair wordt afgeweken.
- 3 'Vereenvoudigde vaststelling jaarrekening wordt nog complexer', Accountancy-Nieuws, nr. 20, 22 novem-ber 2013
- 4 Laatste wijziging dateert van 25 oktober 2006



Anton Dieleman

Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars