

Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182) (Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening)

Memorie van toelichting

Algemeen

1. Inleiding

Dit voorstel strekt tot uitvoering van richtlijn 2013/34/EU betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen (PbEU 2013, L 182) (hierna: richtlijn jaarrekening).¹ De richtlijn jaarrekening beoogt het jaarrekeningenrecht te moderniseren, te vereenvoudigen, verder te harmoniseren en de administratieve lasten te verlichten. Daarnaast bevat de richtlijn jaarrekening een nieuwe regeling voor de verslaglegging van betalingen aan overheden door ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie en houtkap van oerbossen.

De richtlijn jaarrekening vervangt de vierde richtlijn van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (78/660/EG) (PbEEG 1978, L 222) (hierna: vierde richtlijn) en de zevende richtlijn van de Raad van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening (83/349/EEG) (PbEEG 1983, L 193) (hierna: zevende richtlijn). Deze richtlijnen zijn omgezet in titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW), het Besluit actuele waarde (Stb. 2005, 321) en het Besluit modellen jaarrekening (Stb. 1983, 666). De richtlijn jaarrekening leidt tot wijziging van deze regelingen.

De richtlijn jaarrekening maakt deel uit van het beleid van de Europese Commissie om de regelgeving voor het midden- en klein bedrijf te vereenvoudigen en de toegang tot financiering voor deze ondernemingen te verbeteren, zoals onder meer uiteengezet in de Europa 2020-strategie (http://ec.europa.eu/europe2020/index_nl.htm), de Akte voor de interne markt (COM (2011) 206, zie afdeling 2.11 van de Akte) en de *Small Business Act* (COM (2008) 394). De richtlijn jaarrekening incorporeert tevens richtlijn 2012/6/EU betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (PbEU 2012, L 81), op basis waarvan lidstaten een verlicht regime voor micro-ondernemingen kunnen vormgeven ter vermindering van de administratieve lasten voor deze ondernemingen. Het optionele regime voor micro-ondernemingen wordt toegelicht in paragraaf 2.9.

¹ Het wetsvoorstel strekt tot uitvoering van richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182). Uiterste implementatiedatum van de richtlijn is 20 juli 2015. Voor verdere implementatieaspecten zij verwezen naar de transponeringstabel aan het slot van deze memorie van toelichting.

Voor niet-beursgenoteerde bedrijven zijn naast de voorschriften uit de richtlijn jaarrekening ook van belang de *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized entities (IFRS for SMEs)* (vgl. COM(2011) 684, p. 8). *IFRS for SMEs* is een internationale verslaggevingsstandaard voor jaarrekeningen van MKB-bedrijven. Deze standaard is ontwikkeld door de *International Accounting Standards Board (IASB)*. *IFRS for SMEs* is bedoeld voor ondernemingen die geen publieke verantwoording behoeven af te leggen, dus niet voor beursvennootschappen en banken. Gebruik van deze standaard kan bijvoorbeeld voordelen opleveren wanneer een onderneming internationale stakeholders heeft.

IFRS for SMEs kunnen door Nederlandse rechtspersonen worden toegepast, zolang toepassing van deze standaard geen strijd oplevert met de bepalingen ter uitwerking van de richtlijn jaarrekening in titel 9 van Boek 2 BW. De richtlijn jaarrekening en *IFRS for SMEs* lopen uiteen wat betreft de presentatie van geplaatst, niet gestort kapitaal. Dit kapitaal dient onder *IFRS for SMEs* te worden afgetrokken van het eigen vermogen. Onder de richtlijn jaarrekening wordt dit kapitaal als een actief gepresenteerd. Met betrekking tot de afschrijvingstermijn van goodwill wordt opgemerkt dat op basis van *IFRS for SMEs* hiervoor een afschrijvingstermijn van tien jaar geldt. De richtlijn jaarrekening schrijft voor dat in uitzonderlijke gevallen, wanneer de gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, de goodwill moet worden afgeschreven binnen een maximumperiode die door de lidstaten moet worden vastgesteld op ten minste vijf en ten hoogste tien jaar (artikel 12, elfde lid). Door voor een maximumperiode van tien jaar te kiezen, is er geen strijdigheid met *IFRS for SMEs* op dit punt. Zie de toelichting in paragraaf 2.3.

Op grond van de vierde en zevende richtlijn waren de lidstaten niet verplicht een jaarrekeningregime met vrijstellingen voor kleine rechtspersonen in te voeren. Ook konden lidstaten zelf bepalen welke grensbedragen zij hanteerden voor de categorie kleine rechtspersonen: zij konden lagere grensbedragen gebruiken dan de maximum-grensbepalingen die in de vierde richtlijn waren gegeven. Dit is gewijzigd in de richtlijn jaarrekening. Lidstaten moeten een categorie kleine rechtspersonen invoeren waaraan zij geen andere informatie mogen voorschrijven dan volgt uit de richtlijn jaarrekening. De jaarrekening moet beperkt zijn tot de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting op de jaarrekening (artikel 4, eerste en vijfde lid). Verder is de toelichting op de jaarrekening beperkt tot een maximum aantal onderwerpen (artikel 16, derde lid). Het doel van deze wijzigingen is om de voorschriften voor kleine rechtspersonen in de EU grotendeels uniform te laten zijn en om onevenredige administratieve lasten voor deze groep te vermijden (overweging 10). Er blijven enkele lidstaattopties over. De mogelijkheid om kleine ondernemingen een verkorte balans en winst- en verliesrekening te laten opstellen, blijft een lidstaattoptie (artikel 14). Dat geldt ook voor het vrijstellen van kleine rechtspersonen van de verplichting tot het opstellen van een jaarverslag (artikel 19) en de mogelijkheid om de publicatieplicht te beperken tot de verkorte balans (artikel 31). De accountantscontrole van de jaarrekening van kleine rechtspersonen is buiten het toepassingsbereik van de richtlijn jaarrekening geplaatst. Dit betekent dat lidstaten zelf moeten bepalen of ze voor deze categorie rechtspersonen accountantscontrole willen voorschrijven (overweging 43 en artikel 34).

Een geheel nieuw onderwerp dat de richtlijn jaarrekening in hoofdstuk 10 introduceert, is de verplichting voor ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of de houtkap van oerbossen om te rapporteren over betalingen die zij doen aan de overheden van de landen waar zij actief zijn (*country-by-country reporting*). Het doel van deze regeling is om de verantwoordelijkheid en het

goede bestuur van deze overheden te bevorderen. Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar paragraaf 2.10.

Als uitgangspunt bij de uitvoering van de richtlijn jaarrekening is ervoor gekozen om alleen waar de richtlijn jaarrekening inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van de vierde en zevende richtlijn behelst, de Nederlands wetgeving aan te passen. Zo wordt de wijze waarop gebruik is gemaakt van lidstaatopties in stand gehouden. Verder wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om bepaalde informatie die nu onder de overige gegevens van artikel 2:392 BW aan de jaarrekening dient te worden toegevoegd, te verplaatsen naar de toelichting op de jaarrekening.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de richtlijnen betreffende de jaarrekening van banken en verzekeraars niet zijn gewijzigd. Dit betreft richtlijn 86/635/EEG van de Raad van 8 december 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen (PbEEG 1986, L 372) en richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen (PbEEG 1991, L 374). Zij gelden als *lex specialis* ten opzichte van de richtlijn jaarrekening. Verwijzingen in die richtlijnen naar artikelen in de vierde en zevende richtlijn moeten worden gelezen als verwijzingen naar de artikelen in de richtlijn jaarrekening die de ingetrokken artikelen vervangen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de concordantietabel in bijlage VII van de richtlijn jaarrekening.

2. De richtlijn en de implementatie

2.1 Reikwijdte en definities

Hoofdstuk 1 van de richtlijn jaarrekening bevat bepalingen over het toepassingsgebied, definities en de criteria om de categorieën van ondernemingen en groepen vast te stellen.

In artikel 1 is opgenomen op welke rechtspersonen de richtlijn jaarrekening van toepassing is. Anders dan in de vierde richtlijn, zijn de rechtsvormen niet in het lichaam van de richtlijn opgenomen maar in bijlagen I en II. In het tweede lid van artikel 1 is aan de Europese Commissie de bevoegdheid toegekend deze bijlagen aan te passen. Dit kan nadat de Commissie door een van de lidstaten op de hoogte is gesteld dat zich een wijziging heeft voorgedaan in de nationale rechtsvormen waardoor een rechtsvorm onder het toepassingsbereik van de richtlijn jaarrekening moet worden gebracht of juist daarbuiten. Aan het uitoefenen van deze bevoegdheid door de Commissie zijn voorwaarden gesteld die zijn opgenomen in artikel 49 van de richtlijn jaarrekening. Omdat het toepassingsbereik niet is gewijzigd ten opzichte van de vierde en zevende richtlijn, leidt dit artikel niet tot wijzigingen in titel 9 van Boek 2 BW.

Artikel 2 bevat definities van begrippen die in de richtlijn jaarrekening worden gebruikt. Veel van die begrippen waren ook al als zodanig omschreven in de vierde en zevende richtlijn, maar werden niet als definitie gepresenteerd. Nieuw is het begrip organisatie van openbaar belang (artikel 2 onder 1). Dit zijn beursvennootschappen, banken, verzekeraars en instellingen die door een lidstaat als organisatie van openbaar belang zijn aangewezen. Er is op dit moment geen aanleiding om bepaalde instellingen als zodanig aan te wijzen. Voor organisaties van openbaar belang geldt hetzelfde regime als voor grote rechtspersonen, ongeacht hun omvang. Voorts gelden de vereenvoudigingen en vrijstellingen waarin de richtlijn jaarrekening voorziet niet voor deze organisaties, tenzij uitdrukkelijk

in de richtlijn is bepaald dat zij wel gelden (artikel 40). Onder de vierde en zevende richtlijn stonden bepaalde vrijstellingen niet open voor beursvennootschappen, zoals die voor kleine en middelgrote rechtspersonen (artikel 53bis van de vierde richtlijn en artikel 2:398 lid 3 BW). Een aantal van die uitzonderingen dient te worden uitgebreid naar banken en verzekeraars (zie ook paragraaf 2.9). Er is geen aanleiding de definities van artikel 2 in titel 9 van Boek 2 BW over te nemen. Aan de richtlijn wordt voldaan door de voorschriften met betrekking tot deze onderwerpen in nationale regelgeving uit te werken.

In artikel 3 worden de grensbedragen gegeven aan de hand waarvan wordt bepaald welk regime op de rechtspersoon van toepassing is: micro, klein, middelgroot of groot. Zoals ook thans het geval is, wordt daarbij gekeken naar hoe groot het balanstotaal is, de omvang van de netto-omzet en het aantal werknemers van de rechtspersoon. De rechtspersoon moet op twee opeenvolgende balansdata aan twee van de drie vereisten hieromtrent voldoen om als een bepaalde categorie te kwalificeren.

In het eerste lid van artikel 3 is beschreven wanneer een rechtspersoon als micro-onderneming kwalificeert. Een rechtspersoon is een micro-onderneming indien deze aan twee van de volgende drie criteria voldoet: een balanstotaal van maximaal 350.000 euro, een netto-omzet van maximaal 700.000 euro, een gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar van tien werknemers. Deze criteria zijn alleen van belang wanneer een lidstaat ervoor kiest om een verlicht regime voor micro-ondernemingen overeenkomstig artikel 36 van de richtlijn jaarrekening vorm te geven. Daartoe ben ik voornemens (zie paragraaf 2.9).

De richtlijn jaarrekening wijzigt de grensbedragen voor kleine, middelgrote en grote rechtspersonen. In artikel 3, tweede lid, van de richtlijn jaarrekening worden de criteria voor de categorie kleine rechtspersonen gegeven. Het balanstotaal van maximaal € 4,4 miljoen wordt verminderd tot € 4 miljoen, de netto-omzet van maximaal € 8,8 miljoen wordt verlaagd naar € 8 miljoen en het aantal van maximaal 50 werknemers blijft gelijk. Dat deze grensbedragen verlaagd zijn ten opzichte van de vierde richtlijn, heeft te maken met het verplichte vereenvoudigde regime voor kleine rechtspersonen dat alle lidstaten moeten invoeren, zoals toegelicht in hoofdstuk 1. De richtlijn jaarrekening biedt lidstaten daarnaast de mogelijkheid de drempelwaarden van het balanstotaal en de netto-omzet voor kleine rechtspersonen te verhogen tot € 6 miljoen en € 12 miljoen. Voorgesteld wordt om gebruik te maken van deze optie waardoor meer rechtspersonen de vrijstellingen die de richtlijn aan kleine rechtspersonen biedt, kunnen toepassen en kunnen profiteren van de lastenverlichting die daarmee gepaard gaat. Dit betekent dat meer rechtspersonen kunnen profiteren van de beperking van de toelichting op de jaarrekening (paragraaf 2.4), de vrijstelling om een jaarverslag op te maken (paragraaf 2.5), de vrijstelling voor kleine groepen om te consolideren (paragraaf 2.6), de beperking van de publicatieplicht tot de verkorte balans en toelichting (paragraaf 2.7) en de vrijstelling van de accountantscontrole (paragraaf 2.8). De aanpassing van de grensbedragen voor kleine rechtspersonen leidt tot wijziging van artikel 2:396 BW.

In artikel 3, derde lid, van de richtlijn jaarrekening worden de criteria voor de categorie middelgrote rechtspersonen gegeven. Het balanstotaal van maximaal € 17,5 miljoen wordt verhoogd naar € 20 miljoen, de netto-omzet van maximaal € 35 miljoen naar € 40 miljoen en het aantal werknemers van maximaal 250 blijft gelijk. Het invoeren van een regime voor middelgrote rechtspersonen blijft optioneel. Lidstaten kunnen aan de jaarrekening van middelgrote rechtspersonen dezelfde eisen

stellen als aan die van grote rechtspersonen. Nederland heeft gebruik gemaakt van verschillende mogelijkheden om vrijstellingen aan middelgrote rechtspersonen te verlenen en er is geen aanleiding dit te wijzigen. Voorgesteld wordt de grensbedragen in artikel 2:397 BW voor middelgrote rechtspersonen overeenkomstig de grensbedragen in de richtlijn jaarrekening te verhogen. Hierdoor kunnen meer rechtspersonen gebruik maken van de vrijstellingen op het gebied van het opstellen van een beperkte winst- en verliesrekening en beperkingen in de publicatieplicht.

Het verhogen van de grensbedragen voor middelgrote rechtspersonen betekent dat ook de grensbedragen, aan de hand waarvan wordt bepaald of een rechtspersoon als groot kwalificeert, omhoog gaan. Grote rechtspersonen hebben op grond van het vierde lid van artikel 3 van de richtlijn jaarrekening een balanstotaal van meer dan € 20 miljoen, een netto-omzet van meer dan € 40 miljoen en meer dan 250 werknemers. Omdat titel 9 van Boek 2 BW uitgaat van het volledige jaarrekeningenregime waarbij in de artikelen 2:396 en 397 BW de vrijstellingen voor kleine en middelgrote rechtspersonen zijn gegeven, behoeft de verhoging van de grensbedragen voor de grote rechtspersonen niet in een wetsartikel te worden verwerkt.

In de leden 5 tot en met 7 van artikel 3 van de richtlijn jaarrekening zijn definities van kleine, middelgrote en grote groepen opgenomen. Hierbij worden dezelfde grensbedragen gehanteerd als voor kleine, middelgrote en grote rechtspersonen. De definities van deze groepen spelen een rol bij de vrijstelling van de consolidatieplicht (artikel 23 van de richtlijn jaarrekening, zie ook paragraaf 2.6). In de zevende richtlijn bestonden geen definities van groepen maar werd voor de vrijstelling van de consolidatieplicht bezien of de in de consolidatie op te nemen ondernemingen gezamenlijk voldeden aan de grensbedragen voor een kleine of middelgrote rechtspersoon. Bij beide systemen komt men hierdoor op dezelfde grensbedragen uit. De definities van kleine, middelgrote en grote groepen leiden niet tot aanpassing van de wet.

De vierde richtlijn bevatte geen voorschriften over op welke wijze de drempelwaarden voor de verschillende categorieën rechtspersonen moesten worden berekend. In Nederland is er destijds voor gekozen de drempelwaarden op geconsolideerde basis te berekenen (artikel 2:396 lid 2 en 397 lid 2 BW). De richtlijn jaarrekening gaat in beginsel uit van berekening van de drempelwaarden op enkelvoudige basis. Dit betekent dat een moederonderneming voor haar enkelvoudige jaarrekening alleen naar haar eigen cijfers kijkt om te bepalen welk regime van toepassing is. Wanneer zij als holding geen of weinig omzet heeft en zelf weinig werknemers in dienst heeft, kan zij als kleine rechtspersoon kwalificeren en profiteren van de vrijstellingen die de richtlijn jaarrekening aan deze groep rechtspersonen biedt. In het twaalfde lid van artikel 3 is een lidstaatoptie opgenomen om de drempelwaarden van moederondernemingen op geconsolideerde basis te berekenen. Voorgesteld wordt om van deze optie gebruik te maken waardoor het Nederlandse systeem in stand kan blijven.

2.2 Algemene bepalingen en beginselen

In hoofdstuk 2 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 4-8) zijn algemene bepalingen en beginselen opgenomen die gelden in het jaarrekeningenrecht.

Artikel 4 van de richtlijn jaarrekening bevat algemene bepalingen die reeds waren neergelegd in artikel 2 van de vierde richtlijn. Dit betreft onder meer de bepaling dat de financiële overzichten bestaan uit de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting (vgl. art. 2:361 lid 1 BW). Deze voorschriften behoeven daarom geen implementatie.

Artikel 5 kent een verplichting die niet voorkwam in de vierde richtlijn. Op grond van dit artikel moet in de jaarrekening ook de naam van de rechtspersoon worden vermeld, alsmede het handelsregister waar de rechtspersoon is ingeschreven, de rechtsvorm en de plaats van de statutaire zetel. Wanneer de rechtspersoon zich in staat van liquidatie bevindt, dient dat ook te worden vermeld. Voor de vermelding van dit laatste feit bestaat reeds een wettelijke verplichting. Op grond van artikel 2:19 lid 5 BW moet een rechtspersoon in stukken en aankondigingen die van hem uitgaan aan zijn naam toevoegen "in liquidatie". Voor de overige gegevens geldt dat deze informatie doorgaans al in de jaarrekening zal zijn opgenomen, maar hiertoe nog geen wettelijke verplichting bestaat. Daarom wordt voorgesteld deze op te nemen in een nieuw artikel 380b.

In artikel 6 van de richtlijn jaarrekening zijn een tiental algemene beginselen voor financiële verslaglegging neergelegd waaronder het continuïteitsbeginsel (artikel 2:384 lid 3 BW) en het voorzichtigheidsbeginsel (artikel 2:384 lid 2 BW). Deze beginselen waren reeds in soortgelijke bewoordingen in verschillende artikelen van de vierde richtlijn opgenomen en zijn in regelgeving uitgewerkt. Zij behoeven daarom geen nadere uitwerking.

In artikel 7 is de mogelijkheid voor lidstaten neergelegd om voor vaste activa waardering tegen geherwaardeerde bedragen voor te schrijven of toe te staan in plaats van waardering op grond van verkrijgings- of vervaardigingsprijs. De mogelijkheid om vaste activa te herwaarderen was al opgenomen in artikel 33 van de vierde richtlijn. De mogelijkheden die de vierde richtlijn daarnaast bood om tegen vervangingswaarde of inflatiemethode te waarderen, zijn vervallen. Omdat van de mogelijkheid om te waarderen tegen de prijsinflatiemethode geen gebruik is gemaakt door Nederland, heeft deze schrapping geen gevolgen. Het vervallen van de vervangingswaarde leidt wel tot aanpassing van regelgeving. Het Besluit actuele waarde dient hieraan te worden aangepast. Voorgesteld wordt om in dit besluit waardering tegen geherwaardeerde bedragen te introduceren. De invulling van deze waarderingwijze zal nader in het besluit worden geregeld.

Artikel 8 betreft waardering op grond van reële waarde (*fair value*) van financiële instrumenten en andere activa. Dit onderwerp was reeds geregeld in afdeling 7bis van de vierde richtlijn en is uitgewerkt in de artikelen 4, 10 en 11 van het Besluit actuele waarde betreffende de marktwaarde. Onder marktwaarde wordt verstaan het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een passief kan worden afgewikkeld tussen terzake goed geïnformeerde partijen, die tot een transactie bereid en onafhankelijk van elkaar zijn. Artikel 10 van het Besluit actuele waarde geeft voorschriften omtrent de waardering van financiële instrumenten tegen marktwaarde. Artikel 11 ziet op de waardering tegen marktwaarde van activa, niet zijnde financiële instrumenten, die opbrengsten kunnen opleveren als belegging. Nu de voorschriften in de richtlijn jaarrekening inhoudelijk niet gewijzigd zijn ten opzichte van de vierde richtlijn, behoeft het Besluit actuele waarde op dit punt niet te worden aangepast.

2.3 De balans en de winst- en verliesrekening

Hoofdstuk 3 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 9-14) bevat voorschriften over de balans en de winst- en verliesrekening. In artikel 9 zijn algemene bepalingen over de balans en de winst- en verliesrekening opgenomen. Dit betreft onder meer het uitgangspunt dat de indeling van de balans en de winst- en verliesrekening elk boekjaar gelijk blijft en dat de posten apart worden opgenomen waarbij de voorgeschreven modellen worden gevolgd. Deze bepalingen waren reeds verspreid in de

vierde richtlijn te vinden. Zij zijn in de Nederlandse wetgeving uitgevoerd in artikel 2:363 BW en in het Besluit modellen jaarrekening.

De voorschriften zijn grotendeels ongewijzigd. Hieronder worden de inhoudelijke wijzigingen van de algemene beginselen ten opzichte van de vierde richtlijn besproken.

De richtlijn jaarrekening schrijft, net zoals de vierde richtlijn, modellen voor ten behoeve van de presentatie van de balans en de winst- en verliesrekening. Op basis van de vierde richtlijn was het reeds toegestaan om aan de posten die zijn opgenomen in de modellen van de balans en de winst- en verliesrekening nieuwe posten toe te voegen (artikel 4, eerste lid, van de vierde richtlijn). Op grond van artikel 9, tweede lid, van de richtlijn jaarrekening moeten lidstaten ook de toevoeging van subtotalen toestaan en kunnen zij dit ook verplicht stellen. Dit sluit aan bij de bestaande praktijk. Zo is in het Besluit modellen jaarrekening opgenomen dat in de winst- en verliesrekening als sub totaal het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening voor belastingen wordt opgenomen. Voorgesteld wordt om het opnemen van andere subtotalen als optie aan ondernemingen te bieden. Hiertoe zal het Besluit modellen jaarrekening worden aangepast.

De richtlijn jaarrekening bevat in het vierde lid van artikel 9 voorts een nieuwe bepaling op grond waarvan lidstaten rechtspersonen kunnen beperken in de door de richtlijn geboden mogelijkheden om van de modellen af te wijken, zoals het toevoegen van een nieuwe post, wanneer dit noodzakelijk is voor de indiening van de jaarrekening langs elektronische weg. Thans is een regeling in voorbereiding op grond waarvan nader te omschrijven categorieën rechtspersonen verplicht kunnen worden de jaarrekening elektronisch naar de Kamer van Koophandel te verzenden (zie de internetconsultatie over het voorontwerp Wetswijziging deponering in handelsregister langs elektronische weg:

<http://www.internetconsultatie.nl/deponeringinhandelsregisterlangselektronischeweg>). Hiervoor wordt een uniforme standaard voorgeschreven: Standard Business Reporting (SBR). Sinds 2007 bestaat voor kleine rechtspersonen reeds de mogelijkheid om via SBR de jaarrekening elektronisch te deponeren.

De eerste zin van artikel 2:363 lid 6 BW biedt reeds een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur nadere voorschriften te stellen over de indeling van de jaarrekening. Deze grondslag kan in de toekomst ook worden gebruikt wanneer het in het kader van de ontwikkeling van de elektronische indiening van de jaarrekening noodzakelijk is om afwijkingen van de voorgeschreven modellen te verbieden. Te zijner tijd kan in het kader van de SBR worden besloten of het nodig is om gebruik te maken van artikel 9, vierde lid, van de richtlijn jaarrekening.

Op grond van artikel 10 van de richtlijn jaarrekening moeten de lidstaten voor de indeling van de balans de modellen gebruiken die zijn opgenomen in bijlage III en IV van de richtlijn. Ook de vierde richtlijn kende twee modellen voor de balans. De horizontale indeling van de balans (artikel 9 van de vierde richtlijn) is opgenomen in bijlage III van de richtlijn jaarrekening. De verticale indeling van de balans (artikel 10 van de vierde richtlijn) is opgenomen in bijlage IV. De voorschriften omtrent de indeling van de balans zijn in afdeling 2 en 3 van titel 9 van Boek 2 BW opgenomen en verder uitgewerkt in model A (verticale indeling) en model B (horizontale indeling) van het Besluit modellen jaarrekening. De modellen zijn onder de richtlijn jaarrekening over het algemeen gelijk gebleven aan die onder de vierde richtlijn. In bijlage III, de horizontale indeling van de balans, zijn drie wijzigingen doorgevoerd ten opzichte van het bestaande model, die hieronder worden beschreven.

Ten eerste worden onder immateriële vaste activa niet langer kosten van onderzoek verstaan (vergelijk de post Activa, C. Vaste activa, I Immateriële vaste activa, onder punt 1 in artikel 9 van de vierde richtlijn en deze post in bijlage III van de richtlijn jaarrekening). Op basis van deze wijziging dient artikel 2:365 BW en model B van het Besluit modellen jaarrekening te worden aangepast.

De tweede wijziging betreft het vervallen van een lidstaatoptie in de vierde richtlijn om eigen aandelen op de balans op te nemen (Activa, C. Vaste activa, III Financiële vaste activa, onder punt 7 in artikel 9). Omdat in de Nederlandse wetgeving geen gebruik is gemaakt van deze lidstaatoptie aangezien eigen aandelen worden verminderd op het eigen vermogen (2:385 lid 5 BW), heeft deze schrapping geen gevolgen voor de Nederlandse regelgeving.

De vierde richtlijn bevatte voorts een keuze om verlies over het boekjaar onder de activa op te nemen of om deze post als resultaat onder de passiva op te nemen (Activa, F. Verlies over het boekjaar en Passiva, A. Eigen vermogen, VI Resultaat van het boekjaar in artikel 9 van de vierde richtlijn). De mogelijkheid om het verlies onder de activa op te nemen is in de richtlijn jaarrekening vervallen. Deze post moet nu onder de passiva worden opgenomen. Dit is in overeenstemming met de Nederlandse wet. Daarin is het niet toegestaan om het verlies onder activa op te nemen en dient het verlies derhalve onder het eigen vermogen te worden opgenomen. Het vervallen van het activeren van kosten van onderzoek als immateriële vaste activa leidt ook tot een wijziging van de verticale indeling van de balans, die in bijlage VI is opgenomen. Hiertoe wordt model A van het Besluit modellen jaarrekening aangepast. De richtlijn jaarrekening leidt niet tot overige wijzigingen van model A.

Artikel 11 bevat de reeds bestaande lidstaatoptie om aan ondernemingen of bepaalde categorieën ondernemingen een andere indeling dan in de modellen voor te schrijven of een andere indeling toe te staan op basis van een onderscheid tussen vlottende en vaste posten. Van deze mogelijkheid is geen gebruik gemaakt omdat het Besluit modellen jaarrekening al verschillende mogelijkheden bevat voor de opstelling van de balans (vgl. Kamerstukken II 2003/04, 29737, nr. 3). Ook thans wordt het niet noodzakelijk geacht meer modellen toe te staan.

In artikel 12 zijn bijzondere voorschriften betreffende bepaalde balansposten opgenomen. De meeste wijzigingen ten opzichte van de voorschriften in de vierde richtlijn zijn louter tekstueel of leiden anderszins niet tot een aanpassing van de wet. Zo is in het eerste lid van artikel 12 met betrekking tot de vereiste toelichting in het geval een bedrag onder verschillende posten zou kunnen worden opgenomen, de voorwaarde geschrapt dat dit dient te gebeuren `indien zulks voor een goed inzicht in de jaarrekening noodzakelijk is` (vgl. artikel 13 van de vierde richtlijn). Het beginsel omtrent het getrouwe beeld van de jaarrekening (artikel 4, derde lid, van de richtlijn jaarrekening) wordt in de richtlijn jaarrekening als algemeen beginsel genomen waardoor deze voorwaarde kan vervallen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Artikel 9 van het Besluit modellen jaarrekening, waarin dit voorschrift is verwerkt en waarin wel expliciet wordt verwezen naar het inzicht in de jaarrekening waarop een verantwoord oordeel moet kunnen worden gevormd, behoeft daarom niet te worden aangepast.

Wel tot een wetswijziging leidt een verandering in de voorschriften omtrent afboekingen van waardeverminderingen van activa. In artikel 12, zesde lid, onder d, van de richtlijn jaarrekening is opgenomen dat dergelijke afboekingen niet mogen worden voortgezet wanneer de redenen voor de afboekingen niet langer bestaan. Nieuw in de richtlijn jaarrekening is dat dit voorschrift niet geldt

ten aanzien van afboekingen op goodwill. Verwezen wordt naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 2:387 BW. Ook dient artikel 2:387 BW aangepast te worden aan het vervallen van de lidstaatoptie in artikel 39, eerste lid, onder c, van de vierde richtlijn om naast bijzondere waardeverminderingen ook buitengewone waardeverminderingen toe te staan voor vlottende activa. Het vervallen van deze mogelijkheid wordt besproken bij de toelichting op artikel 2:387 BW.

Een belangrijke wijziging waarin de richtlijn jaarrekening voorziet, is die betreffende de voorschriften omtrent de afschrijving van geactiveerde kosten van goodwill. Goodwill mag worden geactiveerd wanneer deze van derden is overgenomen. Thans geldt dat goodwill wordt afgeschreven over de verwachte economische levensduur. In beginsel geldt een afschrijvingstermijn van vijf jaar. De afschrijvingstermijn mag alleen langer zijn dan vijf jaar wanneer de goodwill aan een aanzienlijk langer tijdvak kan worden toegerekend. Dit is opgenomen in artikel 2:386 BW. Naast activering en afschrijving kan goodwill op twee andere manieren worden verwerkt: de goodwill wordt rechtstreeks afgeboekt van het eigen vermogen of ineens ten laste van het resultaat gebracht. Dit volgt uit artikel 2:389 lid 7 BW.

De richtlijn jaarrekening neemt in artikel 12, elfde lid, als uitgangspunt dat goodwill wordt afgeschreven over de economische gebruiksduur. In uitzonderlijke gevallen, wanneer de gebruiksduur van goodwill niet kan worden geschat, moet de goodwill over een door de lidstaten te bepalen maximumperiode worden afgeschreven. Die periode moet ten minste vijf en ten hoogste tien jaar bedragen. Dit betekent dat de voorschriften over de afschrijvingsduur in artikel 2:386 BW moeten worden aangepast. Voorgesteld wordt om de maximale afschrijvingstermijn op tien jaar te bepalen. Deze afschrijvingstermijn is ook in overeenstemming met *IFRS for SMEs*. Zoals toegelicht in hoofdstuk 1 dient op basis van die internationale standaard goodwill in tien jaar te worden afgeschreven wanneer de gebruiksduur niet betrouwbaar te schatten is. Een onderneming kan op basis van de voorgestelde maximale afschrijvingstermijn van tien jaar aansluiten bij *IFRS for SMEs*.

De nieuwe voorschriften omtrent de afschrijvingstermijn gelden ook voor kosten van ontwikkeling. Dit betekent dat ook voor kosten van ontwikkeling gaat gelden dat de maximale afschrijvingstermijn tien jaar bedraagt indien de gebruiksduur niet op betrouwbare wijze kan worden geschat. Artikel 2:386 BW wordt hiermee in overeenstemming gebracht.

De wijziging in de verwerking van de afschrijving van goodwill heeft ook tot gevolg dat de in Nederland bestaande praktijk waarbij goodwill rechtstreeks wordt afgeboekt van het eigen vermogen, niet langer mogelijk is. Deze verwerkingswijze, die voornamelijk door familieondernemingen wordt toegepast, is een uitzondering op de regel dat alle bedrijfsmatige veranderingen in het eigen vermogen via de winst- en verliesrekening lopen. Een nadeel van het rechtstreeks afboeken van goodwill van het eigen vermogen is dat het eigen vermogen relatief laag wordt gepresenteerd. Het activeren van de goodwill en het jaarlijks afboeken komt ten gunste van de solvabiliteit, wat van belang is voor financiering. Evenmin is het langer mogelijk om goodwill in een keer ten laste van het resultaat te brengen, nu de richtlijn jaarrekening uitgaat van afschrijven van goodwill. Artikel 2:389 BW wordt aan het vervallen van deze twee methodes aangepast. De wijzigingen hebben geen gevolgen voor de modellen C (horizontale indeling) en D (verticale indeling) die door kleine rechtspersonen gebruikt kunnen worden voor de verkorte balans. Deze behoeven geen aanpassing.

Artikel 13 van de richtlijn jaarrekening betreft de modellen voor de winst- en verliesrekening. Van de huidige vier modellen worden er twee geschrapt. Dit betreft model G (artikel 24 van de vierde richtlijn) en model H (artikel 26 van de vierde richtlijn). De twee overgebleven modellen, E en F, worden vereenvoudigd. De posten buitengewone baten, buitengewone lasten, buitengewoon resultaat en belastingen op het buitengewoon resultaat worden geschrapt. Deze posten vallen nu onder de meer algemene posten. Als voorbeeld kan worden gedacht aan kosten van reorganisatie, zoals die uit hoofde van afvloeiingsregelingen die onder personeelskosten worden gebracht. Deze wijziging sluit aan bij de praktijk. De voorschriften in artikel 2:377 BW over de posten van de winst- en verliesrekening worden aan deze wijziging aangepast. Ook de modellen E en F in het Besluit modellen jaarrekening zullen hiertoe worden aangepast. De modellen I en J, die door kleine rechtspersonen gebruikt kunnen worden voor de verkorte winst- en verliesrekening, behoeven geen aanpassing.

Artikel 13 lid 2 van de richtlijn jaarrekening bevat een aan artikel 11 vergelijkbare lidstaatoptie om aan ondernemingen of bepaalde categorieën ondernemingen een alternatief overzicht van hun resultaten voor te schrijven of toe te staan in plaats van de voorgeschreven modellen voor de winst- en verliesrekening. Ook hiervoor geldt dat het niet noodzakelijk wordt geacht meer modellen te introduceren.

Artikel 14 betreft de vereenvoudigingen in de jaarrekeningregels voor kleine ondernemingen om een verkorte balans op te stellen en voor kleine en middelgrote ondernemingen om een verkorte winst- en verliesrekening op te stellen (vergelijk artikel 2:396 en 397 BW). De lidstaatoptie om deze vrijstellingen te geven, is inhoudelijk niet gewijzigd en leidt daarom niet tot aanpassing van de wet. Omdat de grensbedragen voor kleine en middelgrote rechtspersonen zijn verhoogd, kunnen meer ondernemingen gebruik maken van deze vrijstellingen.

2.4 Toelichting op de jaarrekening

Hoofdstuk 4 (artikelen 15-18) betreft de toelichting op de jaarrekening. Artikel 15 geeft als voorschrift dat bij de toelichting op de balans en de winst- en verliesrekening, de volgorde van de presentatie van de posten in de balans en de winst- en verliesrekening wordt aangehouden. Dit voorschrift kwam in de vierde richtlijn niet voor. Voorgesteld wordt om dit vereiste aan artikel 2:363 BW toe te voegen.

In de artikelen 16 tot en met 18 is opgenomen welke toelichting ondernemingen moeten geven, los van specifieke toelichtingsvereisten op grond van andere artikelen in de richtlijn jaarrekening. De omvang van de toelichting wordt daarbij uitgebreid aan de hand van de categorie onderneming. Artikel 16 schrijft voor wat alle ondernemingen moeten toelichten, dus ook kleine ondernemingen, artikel 17 bevat extra voorschriften voor middelgrote en grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang en in artikel 18 zijn tenslotte toelichtingseisen opgenomen voor grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang. Voor kleine ondernemingen is de toelichting voorgeschreven in artikel 16, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening. Lidstaten kunnen op basis van artikel 16, tweede lid, aan kleine ondernemingen aanvullende informatie voorschrijven welke op basis van de richtlijn jaarrekening moet worden vermeld door middelgrote en grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang. De lidstaten mogen niet meer informatie van kleine ondernemingen vragen dan de toelichtingsvereisten waarin artikel 16 voorziet (artikel 16, derde lid,

van de richtlijn jaarrekening). Dit is een wijziging ten opzichte van de huidige situatie, waarin lidstaten vrij waren extra eisen te stellen aan de toelichting.

Artikel 16, eerste lid, onderdelen a tot en met c, bevatten voorschriften die reeds in de vierde richtlijn waren opgenomen. Dit betreft informatie over de toegepaste waarderingsgrondslagen, de af- en bijboekingen op de herwaarderingsreserve en de actuele waarde van financiële instrumenten. Deze bepalingen geven geen aanleiding tot aanpassing van de huidige voorschriften.

Uit artikel 16, eerste lid, onderdeel d, volgt dat het totaalbedrag van alle financiële verplichtingen, garanties en onvoorziene gebeurtenissen die niet in de balans zijn opgenomen, moeten worden toegelicht. Vermelding van financiële verplichtingen en garanties in de toelichting op de jaarrekening is reeds geregeld waardoor dit voorschrift met betrekking tot deze onderwerpen geen nadere uitwerking behoeft. Het vereiste dat ook onvoorziene gebeurtenissen dienen te worden toegelicht, zal expliciet in artikel 2:381 BW worden opgenomen. Deze gebeurtenissen zullen conform de huidige praktijk worden aangeduid als voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen.

Op grond van artikel 16, eerste lid, onderdeel e, moeten leningen, voorschotten en garanties die zijn verleend aan de gezamenlijke bestuurders en gezamenlijke commissarissen van de onderneming worden vermeld. Deze verplichting bestond reeds onder de vierde richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:383 lid 2 BW. Nieuw is dat ook melding moet worden gemaakt van eventuele afgeschreven bedragen of bedragen waarvan werd afgezien. Artikel 2:383 BW wordt met deze nieuwe vereisten aangevuld.

In artikel 16, eerste lid, onderdeel f, is opgenomen dat van posten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen, het bedrag en de aard dient te worden vermeld. Dit voorschrift kwam niet voor in de vierde richtlijn. De huidige wetgeving kent niet een dergelijk voorschrift ten aanzien van alle soorten baten- en lastenposten. Voorgesteld wordt om dit vereiste toe te voegen aan artikel 2:377 BW dat betrekking heeft op de winst- en verliesrekening.

In artikel 16, eerste lid, onderdeel g, is opgenomen dat schulden met een looptijd van meer dan vijf jaar en schulden waarvoor de onderneming zakelijke zekerheid heeft gesteld, moeten worden toegelicht (artikel 2:375 BW). Op grond van artikel 43, eerste lid, onder 6, van de vierde richtlijn dienden deze gegevens per schuldenpost te worden vermeld, waarbij lidstaten kleine rechtspersonen konden toestaan het totaalbedrag van de schulden te laten vermelden (artikel 2:396 lid 3 BW). In de richtlijn jaarrekening is de verplichting tot uitsplitsing naar schuldenpost voor alle categorieën rechtspersonen vervallen. De artikelen 2:375 en 396 BW worden hiermee in overeenstemming gebracht.

Op grond van artikel 16, eerste lid, onderdeel h, moeten kleine rechtspersonen melding maken van het gemiddelde personeelsbestand tijdens het boekjaar. Middelgrote en grote rechtspersonen moeten op grond van artikel 17, eerste lid, onder e, hierbij ook een uitsplitsing maken naar categorieën werknemers. Deze laatste, meer uitgebreide verplichting was ook opgenomen in artikel 43, eerste lid, onder 9, van de vierde richtlijn en is verwerkt in artikel 2:382 BW. De vierde richtlijn bevatte tevens een lidstaatoptie om kleine rechtspersonen van het toelichtingsvereiste met betrekking tot werknemers vrij te stellen. Van deze optie is door Nederland geen gebruik gemaakt. Voorgesteld wordt om artikel 2:396 lid 5 BW aan te vullen, waardoor de toelichting door kleine

rechtspersonen conform de richtlijn jaarrekening beperkt kan blijven tot het gemiddeld aantal werknemers.

In het tweede lid van artikel 16 is geregeld dat lidstaten kunnen voorschrijven dat bepaalde informatie die op basis van artikel 17 in de toelichting moet worden opgenomen door middelgrote en grote rechtspersonen, ook door kleine rechtspersonen moet worden vermeld. De extra informatie die de lidstaten mogen voorschrijven betreft ten eerste een verloopoverzicht van de activa (artikel 16, tweede lid juncto artikel 17, eerste lid, onder a, vgl. artikel 2:368 BW). Kleine rechtspersonen zijn thans vrijgesteld van het opstellen van een verloopoverzicht (artikel 2:396 lid 3 BW). Er is geen aanleiding om de huidige vrijstelling op te heffen.

Ten tweede kunnen lidstaten aan kleine rechtspersonen voorschrijven dat zij informatie verschaffen over de rechtspersoon die aan het hoofd van de groep staat (artikel 16, tweede lid juncto artikel 17, eerste lid, onder m). Dit toelichtingsvereiste was opgenomen in artikel 56, tweede lid, onder b, van de vierde richtlijn en gold voor alle categorieën rechtspersonen. Nu de richtlijn jaarrekening de mogelijkheid biedt om kleine rechtspersonen vrij te stellen van deze verplichting wordt voorgesteld om daar gebruik van te maken. Kleine rechtspersonen worden in artikel 2:396 BW vrijgesteld van de verplichting tot verschaffen van deze informatie in artikel 2:379 lid 3 BW.

Ook kunnen lidstaten de vermelding van *off balance arrangements* voorschrijven. Daarbij geldt wel een beperking tot de aard en het zakelijke doel van deze regelingen (artikel 16 lid 2 juncto artikel 17 lid 1 onder p). Kleine rechtspersonen zijn thans vrijgesteld van de vermelding van *off balance arrangements* (artikel 2:396 lid 5 juncto 2:381 lid 2 BW). Er is geen aanleiding om de huidige regeling te wijzigen.

Het vierde extra toelichtingsvereiste betreft gebeurtenissen na balansdatum (artikel 16, tweede lid juncto artikel 17, eerste lid, onder q). Gebeurtenissen na balansdatum vallen thans onder de overige gegevens (artikel 2:392 lid 1 onder g BW). Kleine rechtspersonen moeten deze informatie toevoegen aan de jaarrekening maar behoeven deze informatie niet te publiceren (artikel 2:396 lid 8 BW). Voorgesteld wordt om deze informatie van de overige gegevens naar de toelichting op de jaarrekening te verplaatsen in een nieuw artikel 380a. Nu de richtlijn de ruimte biedt om het huidige systeem in stand te houden waarbij deze gegevens door kleine rechtspersonen wel worden vermeld, maar niet worden gepubliceerd, wordt voorgesteld dit systeem in stand te laten. Dit wordt geregeld in artikel 2:396 lid 8 BW.

Tenslotte mogen lidstaten aan kleine rechtspersonen voorschrijven transacties met verbonden partijen te melden. Hierbij is de vermelding beperkt tot bepaalde verbonden partijen (artikel 16, tweede lid juncto artikel 17, eerste lid, onder r). Thans geldt voor kleine rechtspersonen een vrijstelling ten aanzien van deze informatie (artikel 2:396 lid 5 juncto 2:381 lid 3 BW). Er is geen aanleiding om dit aan te passen.

In artikel 17 van de richtlijn jaarrekening is opgenomen welke toelichting middelgrote en grote rechtspersonen en organisaties van openbaar belang dienen te verschaffen naast de toelichtingsvereisten van artikel 16. Deze voorschriften zijn inhoudelijk niet gewijzigd. Het betreft - kort gezegd - informatie over: het verloop van de activa (eerste lid, onder a), waardecorrecties voor belastingdoeleinden (eerste lid, onder b), de waarderingwijze van financiële instrumenten (eerste lid, onder c), bezoldigingen van bestuurders en commissarissen (eerste lid, onder d), het aantal

werknemers (eerste lid, onder e), uitgestelde belastingen (eerste lid, onder f), deelnemingen (eerste lid, onder g), geplaatste aandelen (eerste lid, onder h), verschillende soorten aandelen (eerste lid, onder i), winstbewijzen (eerste lid, onder j), deelnemingen waarin de rechtspersoon aansprakelijk vennoot is (eerste lid, onder k), naam van de moederonderneming van de groep waar de rechtspersoon deel van uitmaakt en de plaats waar de geconsolideerde jaarrekening verkrijgbaar is (eerste lid, onder l, m en n), (het voorstel tot) de bestemming van de winst (eerste lid, onder o), *off balance arrangements* (eerste lid, onder p), gebeurtenissen na balansdatum (eerste lid, onder q), transacties met verbonden partijen (eerste lid, onder r). Met betrekking tot het toelichtingsvereiste over transacties met verbonden partijen wordt opgemerkt dat de vierde richtlijn als uitgangspunt had dat alleen transacties die niet onder normale marktvoorwaarden waren verricht, moesten worden vermeld. De richtlijn jaarrekening gaat uit van vermelding van alle transacties met verbonden partijen, ook wanneer deze onder normale marktvoorwaarden zijn verricht. Verder bevat de richtlijn jaarrekening een lidstaatoptie om voor te schrijven dat alleen transacties die niet onder normale marktvoorwaarden zijn verricht, moeten worden vermeld. Deze lidstaatoptie maakt het mogelijk de Nederlandse wetgeving op dit punt ongewijzigd te laten (vgl. artikel 2:381 lid 3 BW). Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om de informatie die op grond van artikel 2:392 BW als overige gegevens moeten worden vermeld wat betreft gebeurtenissen na balansdatum, bestemming van de winst en winstbewijzen, naar de toelichting op de jaarrekening te verplaatsen (vgl. voorgestelde artikelen 2:380a, 380c en 380d BW).

In artikel 18 van de richtlijn jaarrekening is opgenomen welke twee extra toelichtingsvereisten worden gesteld aan grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang. Dit betreft ten eerste informatie over de omzet per bedrijfstak van de onderneming. Lidstaten kunnen toestaan dat deze informatie niet wordt vermeld wanneer dat tot ernstige nadelen voor de onderneming kan leiden. Lidstaten kunnen de ontheffing afhankelijk maken van de toestemming van de overheid of de rechter (artikel 18, eerste lid, onder a en tweede lid). Deze bepaling is niet gewijzigd ten opzichte van de vierde richtlijn. De uitwerking in artikel 2:380 BW en de vrijstellingen voor kleine en middelgrote rechtspersonen om deze informatie te vermelden in de artikelen 2:396 lid 5 en 397 lid 4 BW, behoeven geen aanpassing.

Op basis van artikel 18, eerste lid, onder b, moet opgave worden gedaan van de honoraria voor de diensten van de accountant. Deze verplichting bestond reeds op grond van de vierde richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:382a BW. Op grond van de vierde richtlijn moest deze informatie ook vermeld worden door middelgrote rechtspersonen, maar waren zij vrijgesteld wanneer deze gegevens aan de Autoriteit Financiële Markten werden verstrekt op diens verzoek. Deze voorwaarde voor vrijstelling is in de richtlijn jaarrekening vervallen: middelgrote rechtspersonen zijn niet verplicht de accountantshonoraria te vermelden. Artikel 2:397 BW wordt hiermee in overeenstemming gebracht. In het derde lid van artikel 18 van de richtlijn jaarrekening is een mogelijkheid voor lidstaten opgenomen om ondernemingen vrij te stellen van vermelding van accountantshonoraria, wanneer de onderneming wordt geconsolideerd en deze informatie in de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen. Deze mogelijkheid bestond ook onder de vierde richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:382a lid 3 BW. Deze bepaling behoeft geen aanpassing.

2.5 Bestuursverslag

Hoofdstuk 5 (artikelen 19-20) gaat over het jaarverslag. In de richtlijn jaarrekening wordt het jaarverslag aangeduid met de term bestuursverslag. Conform het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt voorgesteld om deze wijziging van terminologie, die aansluit bij de praktijk, over te nemen (vgl. bijvoorbeeld *Hoofdpijnen van het jaarrekeningenrecht in Nederland*, H. Beckman, Deventer 2013, p. 485 e.v.). Hiertoe zal onder andere artikel 2:391 BW over het jaarverslag worden aangepast. Hierna zal daarom worden gesproken over het bestuursverslag.

De voorschriften met betrekking tot de inhoud van het bestuursverslag in artikel 19 van de richtlijn jaarrekening leiden niet tot aanpassing van artikel 2:391 BW, waarin deze voorschriften zijn uitgevoerd. Op grond van de vierde richtlijn bevatte het bestuursverslag ook informatie over belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden. In de huidige wetgeving wordt deze informatie vermeld onder de overige gegevens van artikel 2:392 BW. In de richtlijn jaarrekening is deze informatie verplaatst van het bestuursverslag naar de toelichting op de jaarrekening (artikel 17, eerste lid, onder q). Zoals hierboven vermeld, wordt deze informatie verplaatst van de overige gegevens naar de toelichting op de jaarrekening in een nieuw artikel 380a.

De voorschriften over de corporate-governanceverklaring in artikel 20 van de richtlijn jaarrekening zijn niet gewijzigd ten opzichte van de vierde richtlijn. Dit betreft de verklaring die door beursvennootschappen in het bestuursverslag of op hun website (met een verwijzing in het bestuursverslag) moet worden opgenomen. De verklaring ziet op aspecten van corporate governance zoals de naleving van de Nederlandse corporate governance code. Deze voorschriften zijn uitgevoerd in het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag (Stb. 2004, 747). Dit besluit behoeft op dat punt geen aanpassing.

De lidstaatoptie om kleine rechtspersonen vrij te stellen van de verplichting een bestuursverslag op te maken, is ongewijzigd (artikel 19, derde lid, van de richtlijn jaarrekening). Van deze lidstaatoptie in de vierde richtlijn is gebruik gemaakt in artikel 2:396 lid 7 BW. Voorgesteld wordt om deze vrijstelling in stand te houden. Dat geldt ook voor de lidstaatoptie om middelgrote rechtspersonen vrij te stellen van de verplichting om in het bestuursverslag aandacht te besteden aan niet-financiële prestatie-indicatoren in artikel 2:397 lid 8 BW.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op 22 oktober 2014 de richtlijn over niet-financiële informatie en diversiteitsbeleid is vastgesteld (richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L330)). Op basis van die richtlijn moeten grote ondernemingen met meer dan 500 werknemers die tevens organisatie van openbaar belang zijn, een niet-financiële verklaring in het bestuursverslag opnemen met informatie over milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping. Grote beursvennootschappen dienen in hun bestuursverslag een beschrijving te geven van hun diversiteitsbeleid voor het bestuur en raad commissarissen. Wanneer er geen diversiteitsbeleid wordt gevoerd, moet dit worden verklaard. Deze richtlijn zal door middel van een afzonderlijk wetsvoorstel worden uitgevoerd.

2.6 Geconsolideerde jaarrekening

Hoofdstuk 6 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 21-29) gaat over de geconsolideerde jaarrekening. De voorschriften die de zevende richtlijn over de geconsolideerde jaarrekening gaf, zijn uitgewerkt in afdeling 13 van titel 9 van Boek 2 BW.

In artikel 21 van de richtlijn jaarrekening is opgenomen dat de voorschriften over consolidatie gelden indien de moederonderneming een rechtspersoon is die onder het toepassingsgebied van de richtlijn jaarrekening valt. Dit uitgangspunt is ongewijzigd en behoeft geen uitwerking (vergelijk artikel 2:360 en 405 e.v. BW).

De voorwaarden voor het ontstaan van een consolidatieplicht zijn opgenomen in artikel 22 van de richtlijn jaarrekening. Voor de consolidatieplicht is de invloed die de moederonderneming op een dochteronderneming heeft doorslaggevend. Deze invloed wordt bepaald aan de hand van een aantal criteria, waaronder het aantal stemrechten of de overheersende zeggenschap die de moederonderneming kan uitoefenen. Deze voorwaarden zijn niet gewijzigd en daarom leidt dit artikel niet tot aanpassing van artikel 2:406 BW.

In artikel 23 zijn vrijstellingen van de consolidatieplicht opgenomen. Artikel 6 van de zevende richtlijn bevatte een lidstaatoptie om kleine en middelgrote groepen van consolidatie vrij te stellen. Van deze optie mocht geen gebruik worden gemaakt indien in de te consolideren groep een beursvennootschap is opgenomen. Op grond van artikel 23, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening moeten lidstaten kleine groepen vrijstellen van consolidatie. Artikel 23, tweede lid, van de richtlijn jaarrekening bevat een lidstaatoptie om middelgrote groepen vrij te stellen van consolidatie. Deze vrijstellingen zijn niet toegestaan indien een van de in de consolidatie op te nemen ondernemingen een organisatie van openbaar belang is.

Nederland heeft gebruik gemaakt van de optie om kleine groepen vrij te stellen in artikel 2:407 lid 2 BW. De voorwaarden die hieraan verbonden zijn, worden in overeenstemming met de richtlijn jaarrekening gebracht. Er is geen gebruik gemaakt van de lidstaatoptie in de zevende richtlijn om middelgrote groepen vrij te stellen van consolidatie. Voorgesteld wordt om het bestaande systeem voort te zetten en geen gebruik te maken van deze optie in de richtlijn jaarrekening.

Artikel 23, derde en vierde lid, van de richtlijn jaarrekening, voorziet in een vrijstelling voor tussenhoudstermaatschappijen van de plicht om te consolideren wanneer de topholding reeds consolideert. Hiervan mag ook gebruik worden gemaakt door organisaties van openbaar belang, tenzij het een beursvennootschap betreft. Deze vrijstelling bestond reeds onder artikel 7 van de zevende richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:408 BW. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ingevolge de Wijzigingswet financiële markten 2014 (Stb. 2013, 487) aan artikel 2:408 BW een vierde lid is toegevoegd. Dit artikellid bepaalt expliciet dat de vrijstelling van artikel 2:408 BW niet van toepassing is op beursvennootschappen. Deze wijziging is in werking getreden op 1 januari 2015.

Artikel 23, vijfde en zesde lid bevat een lidstaatoptie om in bepaalde gevallen tussenhoudings vrij te stellen van de consolidatieplicht. Deze vrijstelling bestond ook onder de vierde richtlijn. Er is destijds geen gebruik gemaakt van de vrijstelling en er is geen aanleiding deze keuze te herzien.

Artikel 23, zevende lid, bepaalt dat de in artikel 23 gegeven vrijstellingen geen afbreuk doen aan nationale voorschriften om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen ten behoeve van de voorlichting van werknemers, de overheid of rechter. Dit voorschrift komt overeen met artikel 10

van de zevende richtlijn en behoeft geen nadere uitwerking. Een voorbeeld waarop dit artikel van toepassing is, is artikel 31a van de Wet op de ondernemingsraden, op basis waarvan een ondernemer zijn geconsolideerde jaarrekening ter bespreking aan de ondernemingsraad moet voorleggen.

Artikel 23, achtste lid, maakt het mogelijk de vrijstelling voor tussenholdings ook toe te passen wanneer de moederonderneming haar zetel buiten de EU heeft. Van deze mogelijkheid is gebruik gemaakt in artikel 2:408 BW. Deze bepaling behoeft geen aanpassing.

In artikel 23, negende lid, van de richtlijn jaarrekening blijft een vrijstelling bestaan van de verplichting om ondernemingen mee te consolideren, wanneer de gegevens die nodig zijn om te consolideren niet of zeer moeizaam kunnen worden verkregen of wanneer de belangen slechts worden gehouden om ze te vervreemden. Deze vrijstelling was opgenomen in artikel 13 van de zevende richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:407 lid 1 BW.

In het tiende lid van artikel 23 is een vrijstelling opgenomen die overeenkomt met artikel 13 lid 2bis van de zevende richtlijn. Een moederonderneming die alleen maar dochterondernemingen heeft die individueel en tezamen slechts van te verwaarlozen betekenis zijn, wordt vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen. Omdat dit resultaat reeds wordt behaald op basis van artikel 2:407 lid 1 sub a BW, behoeft deze richtlijn bepaling geen uitwerking (zie Bekendmaking Implementatie Richtlijn 2009/49/EG, Stcrt. 2010, 20888). Hetzelfde geldt voor artikel 23, tiende lid.

In artikel 24 zijn de uitgangspunten gegeven die in acht moeten worden genomen bij het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening. Deze waren ook te vinden in de artikelen 17 tot en met 19, 21 tot en met 23, 26 tot en met 29 en 31 van de zevende richtlijn. Het gaat dan bijvoorbeeld om de vermelding van het aandeel dat andere ondernemingen dan de moederonderneming houden in de door haar geconsolideerde maatschappij (artikel 2:411 lid 2 BW) en de verwerking van consolidatieverschillen wanneer een onderneming voor de eerste keer in de consolidatie wordt opgenomen (artikel 2:413 BW). Omdat er geen inhoudelijke wijzigingen zijn doorgevoerd, leidt dit artikel niet tot aanpassing van de Nederlandse voorschriften.

Artikel 25 van de richtlijn jaarrekening continueert de mogelijkheid die reeds op grond van de zevende richtlijn bestond tot het samenvoegen van bedrijven binnen een groep waarbij de samengevoegde activa en passiva in beginsel tegen hun bestaande boekwaarden worden opgenomen.

Artikel 26 van de richtlijn jaarrekening gaat over de evenredige consolidatie van joint ventures tussen een groepsmaatschappij en een niet-groepsmaatschappij. Deze mogelijkheid bestond ook onder artikel 32 van de zevende richtlijn en is uitgewerkt in artikel 2:409 BW. Dit artikel behoeft geen aanpassing.

In artikel 27 van de richtlijn jaarrekening worden voorschriften gegeven over de vermogensmutatiemethode. Deze waren te vinden in artikel 33 van de zevende richtlijn en zijn inhoudelijk niet gewijzigd. De vermogensmutatiemethode is opgenomen in artikel 2:410 juncto 389 BW. Een moederonderneming gebruikt voor de waardering van de deelneming in haar

dochteronderneming dezelfde grondslagen die zij toepast (zie ook artikel 12 Besluit actuele waarde). Artikel 2:389 BW behoeft geen aanpassing.

Artikel 28 betreft de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening. De voorschriften over de toelichting zijn vergelijkbaar met die in de artikelen 34 en 35 van de zevende richtlijn. In artikel 29 zijn voorschriften gegeven over het geconsolideerde bestuursverslag. Deze komen overeen met artikel 29 van de zevende richtlijn. Op grond van artikel 2:410 BW zijn de bepalingen over de toelichting in de enkelvoudige jaarrekening en het bestuursverslag bij de enkelvoudige jaarrekening van overeenkomstige toepassing op de geconsolideerde jaarrekening. Deze regeling behoeft geen aanpassing.

2.7 Openbaarmaking

Hoofdstuk 7 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 30-33) betreft de openbaarmaking van de jaarrekening. Deze dient ook onder de richtlijn jaarrekening openbaar te worden gemaakt via het handelsregister dat wordt gehouden door de Kamer van Koophandel. Wel dient de termijn voor openbaarmaking te worden gewijzigd: deze mag maximaal twaalf maanden bedragen (artikel 30 van de richtlijn jaarrekening). De vierde en zevende richtlijn lieten het bepalen van de openbaarmakingstermijn over aan de lidstaten. In Nederland wordt thans uitgegaan van openbaarmaking van de jaarrekening binnen acht dagen na vaststelling van de jaarrekening (artikel 2:394 lid 1 BW). De jaarrekening moet uiterlijk dertien maanden na afloop van het boekjaar openbaar worden gemaakt (artikel 2:394 lid 3 BW). De artikelen 58, 101, 210, 300 en 394 worden in overeenstemming gebracht met de nieuwe uiterste publicatietermijn in de richtlijn jaarrekening.

De overige bepalingen in hoofdstuk 7 betreffen vrijstellingen van de publicatieplicht zoals de mogelijkheid voor kleine rechtspersonen om alleen een balans met toelichting openbaar te maken (artikel 31), bepalingen voor het geval de jaarrekening op andere wijze dan via het handelsregister openbaar wordt gemaakt (artikel 32) en de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de openbaarmaking (artikel 33). Deze voorschriften zijn inhoudelijk niet gewijzigd ten opzichte van die in de vierde richtlijn, zodat zij niet tot aanpassing van de wettelijke regeling leiden.

2.8 Accountantscontrole

Hoofdstuk 8 (artikel 34-35) betreft de accountantscontrole van de jaarrekening. De richtlijn jaarrekening schrijft controle van de jaarrekening door een accountant voor wanneer het de jaarrekening van middelgrote en grote rechtspersonen betreft. De controle van de jaarrekening van kleine rechtspersonen valt buiten het toepassingsbereik van de richtlijn jaarrekening. Hiervoor worden onder andere als reden aangevoerd de administratieve lasten die met de accountantscontrole gemoeid gaan. Lidstaten zijn vrij om accountantscontrole voor kleine ondernemingen voor te schrijven (vergelijk overweging 43 van de richtlijn jaarrekening). Op grond van de vierde richtlijn konden lidstaten kleine rechtspersonen vrijstellen van accountantscontrole. In Nederland is gebruik gemaakt van deze lidstaattoptie (artikel 2:396 lid 7 BW). Voorgesteld wordt om deze situatie te handhaven en voor kleine rechtspersonen geen accountantscontrole voor te schrijven. Doordat de drempelwaarden om te beoordelen of er sprake is van een kleine rechtspersoon worden verhoogd, zullen meer rechtspersonen gebruik kunnen maken van deze vrijstelling (zie hoofdstuk 2). Dit leidt tot een lastenverlichting voor deze categorie. Vanzelfsprekend kunnen kleine rechtspersonen er zelf voor kiezen de jaarrekening te laten onderzoeken door een

accountant, indien zij van mening zijn dat deze controle voor hen nuttig is in het zakelijk verkeer. De accountantscontrole voor middelgrote en grote rechtspersonen blijft op basis van de richtlijn jaarrekening dwingend voorgeschreven. Hiervan kunnen lidstaten niet afwijken.

Artikel 34 bevat voorschriften over het onderzoek van de accountant van het bestuursverslag. De richtlijn jaarrekening introduceert twee nieuwe voorschriften met betrekking tot dit onderzoek. Naast het onderzoek naar de verenigbaarheid met de jaarrekening, moet de accountant voortaan ook beoordelen of het bestuursverslag volgens de wettelijke vereisten is opgesteld (artikel 34, eerste lid, onder a ii). Dit voorschrift is in Nederland reeds opgenomen in artikel 2:393 lid 3 en lid 5 onderdeel c BW. Dit voorschrift behoeft daarom geen nadere uitwerking. Wel wordt voorgesteld artikel 2:393 BW aan te passen aan het nieuwe vereiste dat de accountant moet verklaren of er in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, met opgave van de aard van deze onjuistheden (artikel 34, eerste lid, onder b).

Verder worden in artikel 35 van de richtlijn jaarrekening de voorschriften over de inhoud van de controleverklaring verplaatst naar richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2006, L 157). De controleverklaring zoals voorgeschreven in de vierde richtlijn wordt uitgebreid; de verklaring moet ook de eventuele materiële onjuistheden in het bestuursverslag, zoals hiervoor beschreven, betreffen. Dit wordt uitgevoerd in artikel 2:393 BW. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat richtlijn 2006/43/EG inmiddels is herzien door richtlijn 2014/56/EU (PbEU 2014, L 158) waarin wel de inhoud van de accountantsverklaring is gewijzigd. Die wijziging zal door de Minister van Financiën door middel van een separaat wetsvoorstel worden uitgevoerd.

2.9 Vrijstellingen

Hoofdstuk 9 (artikelen 36-40) bevat verschillende vrijstellingen van de verplichtingen in de richtlijn jaarrekening.

In artikel 36 is een lidstaattoptie opgenomen om een verlicht regime voor micro-ondernemingen vorm te geven. Micro-ondernemingen zijn onderdeel van de groep kleine rechtspersonen. Een rechtspersoon is een micro-onderneming indien deze aan twee van de volgende drie criteria voldoet:

- a. een balanstotaal van maximaal 350.000 euro;
- b. een netto-omzet van maximaal 700.000 euro;
- c. een gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar van tien werknemers.

De richtlijn bevat de mogelijkheid voor lidstaten om micro-ondernemingen van een aantal verplichtingen vrij te stellen. Lidstaten kunnen kiezen of zij een of meer van deze vrijstellingen toestaan. De eerste vrijstelling die de richtlijn biedt, betreft die van de verplichting om in de balans opgave te doen van overlopende activa en overlopende passiva wat betreft overige bedrijfskosten (artikel 36, eerste lid, onder a, van de richtlijn jaarrekening). Lidstaten kunnen micro-ondernemingen voorts vrijstellen van de verplichting een (beperkte) toelichting op te stellen onder voorwaarde dat bepaalde informatie – die nu in de toelichting of onder de balans is opgenomen – onder de balans

wordt vermeld (artikel 36, eerste lid, onder b, van de richtlijn jaarrekening). Voorgesteld wordt van deze twee vereenvoudigingen gebruik te maken. Hiertoe zal aan afdeling 11 van titel 9 van Boek 2 BW, dat betrekking heeft op vrijstellingen op grond van de omvang van het bedrijf van de rechtspersoon, een nieuw artikel 395a worden toegevoegd dat geldt voor micro-ondernemingen.

De derde vrijstelling betreft de verplichting voor micro-ondernemingen om een bestuursverslag op te stellen (artikel 36, eerste lid, onder c, van de richtlijn jaarrekening). Omdat het nu ook mogelijk is kleine rechtspersonen hiervan vrij te stellen en Nederland van deze lidstaatoptie gebruik heeft gemaakt (vgl. artikel 2:396 lid 7) kan met deze vrijstelling in de richtlijn geen extra lastenverlichting worden behaald voor Nederlandse micro-ondernemingen. Micro-ondernemingen zijn ook kleine rechtspersonen en vallen als zodanig al onder deze vrijstelling.

Lidstaten kunnen micro-ondernemingen voorts vrijstellen van de verplichting de jaarrekening te publiceren, mits de daarin vervatte balansinformatie behoorlijk en overeenkomstig de nationale wetgeving wordt ingediend bij minstens één door de betrokken lidstaat aangewezen bevoegde autoriteit. Wanneer deze autoriteit een andere is dan het handelsregister, moet deze autoriteit de balansinformatie verstrekken aan het handelsregister (artikel 36, eerste lid, onder d, van de richtlijn jaarrekening). De balansinformatie dient aan het handelsregister te worden doorgegeven, zodat op verzoek een afschrift kan worden gegeven (overweging 15 van de richtlijn jaarrekening).

De richtlijn jaarrekening bevat enerzijds een vrijstelling van de publicatieplicht, maar gaat er wel van uit dat de balansinformatie opvraagbaar is bij het handelsregister (overweging 15). De te openbaren informatie is aldus beperkt tot de balansinformatie. In het Nederlandse systeem worden financiële gegevens openbaar nadat zij zijn gedeponerd bij het handelsregister. Eenieder kan deze gegevens tegen betaling inzien. De in de richtlijn jaarrekening geschetste vrijstelling, brengt geen verandering in de bestaande situatie. Overeenkomstig het uitgangspunt van de richtlijn jaarrekening wordt voorgesteld de publicatieplicht voor micro-ondernemingen in het nieuwe artikel 395a te beperken tot de verkorte balansinformatie die zij, zoals hieronder beschreven, dienen op te stellen.

In Nederland dienen rechtspersonen de jaarrekening openbaar te maken via het handelsregister (artikel 2:394 BW). Beursvennootschappen moeten op basis van de Wet op het financieel toezicht (Wft) hun jaarrekening aan de Autoriteit Financiële Markten toezenden. Deze zendt de jaarrekening vervolgens aan het handelsregister (5:25o lid 3 Wft). Hiermee heeft de beursvennootschap aan zijn deponeringsplicht bij het handelsregister voldaan en is een dubbele deponeringsplicht voorkomen (artikel 2:394 lid 8 BW). Overwogen is om gebruik te maken van de verplichting voor ondernemingen financiële gegevens aan te leveren bij de Belastingdienst voor de heffing van vennootschapsbelasting, mede naar aanleiding van het Actal-advies over regeldrukvermindering bij kleine bedrijven (Kamerstukken II 2013/14, 29362, nr. 235). Anders dan bij de hierboven geschetste Wft-deponering, betreft deze verplichting niet één op één dezelfde informatie. De fiscale jaarrekening die bij de Belastingdienst wordt aangeleverd is niet gelijk aan de verkorte balans die bij het handelsregister moet worden gedeponerd, ook wanneer een micro-onderneming gebruik maakt van de optie in artikel 2:396 lid 6 BW en voor zijn commerciële jaarrekening fiscale waarderingsgrondslagen toepast. Deze route is daarom niet in het Nederlandse systeem inpasbaar.

Lidstaten kunnen micro-ondernemingen tevens toestaan een verkorte balans op te stellen. Zij behoeven alleen de hoofdposten op te nemen zonder onderverdeling. Ook de winst- en verliesrekening mag worden beperkt tot acht posten (artikel 36, tweede lid, van de richtlijn

jaarrekening). Voorgesteld wordt gebruik te maken van deze vrijstellingen. Verwezen wordt naar de artikelsgewijze toelichting op het nieuwe artikel 2:395a BW.

Wanneer een lidstaat een speciaal regime voor micro-ondernemingen vormgeeft, mag de lidstaat niet toestaan dat micro-ondernemingen waardering tegen marktwaarde (*fair value*) toepassen (artikel 36, derde lid, van de richtlijn jaarrekening). Het gebruik van *fair value* zou ertoe kunnen leiden dat er gedetailleerde informatie moet worden verstrekt ter verklaring van de grondslag waarop de *fair value* van bepaalde posten is vastgesteld. Deze waarderingswijze wordt daarom niet geschikt geacht binnen het regime voor micro-ondernemingen, waarin de jaarrekening nog maar heel beperkt behoeft te worden toegelicht. De bepalingen omtrent het gebruik van marktwaarde in het Besluit actuele waarde zullen hiermee in overeenstemming worden gebracht. Wanneer een onderneming die als micro-onderneming zou kwalificeren, toch gebruik wil maken van waardering tegen *fair value*, zal deze moeten kiezen voor het regime voor kleine rechtspersonen.

In het zesde lid van artikel 36 is bepaald dat micro-ondernemingen – onverminderd de vrijstellingen die artikel 36 biedt – als kleine ondernemingen worden beschouwd. Dit betekent bijvoorbeeld dat micro-ondernemingen als onderdeel van de categorie kleine ondernemingen vrijgesteld zijn van de accountantscontrole.

Van de vrijstellingen voor micro-ondernemingen kan geen gebruik worden gemaakt indien de rechtspersoon een beleggings- of participatieonderneming is (artikel 36, zevende lid, van de richtlijn jaarrekening). Ook staat het verlichte regime niet open voor organisaties van openbaar belang (artikel 40 van de richtlijn jaarrekening). Het micro-regime zal voor deze ondernemingen buiten toepassing worden verklaard in artikel 2:398 BW.

Met de vormgeving van een speciaal regime voor micro-ondernemingen in het voorgestelde artikel 2:395a BW wordt uitvoering gegeven aan de motie van het lid Mulder om bij nieuwe wet- en regelgeving het “Think Small First”-principe toe te passen, door in artikel 36 van de richtlijn jaarrekening geregelde vrijstellingen van verplichtingen voor micro-ondernemingen redelijkerwijs te benutten en deze zo spoedig mogelijk te implementeren (Kamerstukken II 2013/14, 32 637, nr. 145).

De overige vrijstellingen in hoofdstuk 9 betreffen lidstaatopties die ook in de vierde en zevende richtlijn waren opgenomen. Dit betreft onder meer de mogelijkheid in artikel 37 voor lidstaten om groepsmaatschappijen waarvoor de moederonderneming zich garant heeft gesteld, vrij te stellen van de verplichting een volledige eigen jaarrekening op te maken, de zogenaamde 403-verklaring (artikel 2:403 BW) en de mogelijkheid in artikel 39 om in de eigen jaarrekening van een consoliderende topmaatschappij de winst- en verliesrekening te beperken tot de vermelding van het resultaat uit deelnemingen na belasting daarover (artikel 2:402 BW). In de Nederlandse wetgeving is reeds een keuze gemaakt over het toestaan van deze vrijstellingen. Deze vrijstellingen dienen wel aangepast te worden op grond van artikel 40 van de richtlijn jaarrekening. Artikel 40 bepaalt dat vereenvoudigingen en vrijstellingen waarin de richtlijn voorziet niet openstaan voor organisaties van openbaar belang. Dit is slechts anders wanneer dit in de richtlijn uitdrukkelijk is aangegeven. Dit artikel heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat de 403-verklaring die een rechtspersoon vrijstelt van het opstellen van een jaarrekening, niet kan worden toegepast wanneer deze rechtspersoon een beursvennootschap, bank of verzekeraar is. Verwezen wordt naar de toelichting op de artikelen 398, 402 en 403.

2.10 Verslag van betalingen aan overheden

Hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 41-48) betreft het verslag van betalingen aan overheden. Grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang die actief zijn in de mijnbouwsector en houtkap van oerbossen, dienen te rapporteren over de betalingen die zij doen aan de overheden van de landen waar zij hun activiteiten verrichten (*country-by-country reporting*). Dit betreft onder meer betalingen voor productierechten, belastingen en royalty's. Het is een apart verslag, los van de jaarrekening en het bestuursverslag. Het verslag dient wel op dezelfde wijze als de jaarrekening openbaar te worden gemaakt, dat wil zeggen via het handelsregister van de Kamer van Koophandel. Een onderneming is vrijgesteld van de verplichting tot het opstellen van een verslag wanneer deze op basis van de vereisten van een niet-EU land een verslag opstelt, mits die vereisten door de EU als gelijkwaardig aan de EU-vereisten zijn beoordeeld. De richtlijn jaarrekening bevat een verplichting voor de Europese Commissie om in juli 2018 een evaluatie af te ronden van de toepassing en doeltreffendheid van de voorschriften over het verslag van betalingen aan overheden.

Belangrijkste verwachte positieve gevolgen van deze verslaglegging zijn toename van de transparantie over betalingen door de mijnbouw- en houtkapindustrie aan overheden, toename van de druk op overheden van grondstofrijke landen om openheid te geven over het gebruik van de grondstoffen en de besteding van die overheidsinkomsten, afname van corruptie en omkoping en daardoor stimulering van goed bestuur en van de politieke stabiliteit in de betrokken landen, meer informatie voor investeerders in deze industrietak. Hoofdstuk 10 zal door middel van een algemene maatregel van bestuur worden geïmplementeerd. Hiervoor zal een specifieke grondslag worden gecreëerd in een nieuwe afdeling 8a. Verwezen wordt naar de toelichting op afdeling 8a en artikel 392a.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in de wijziging van richtlijn 2004/109/EG betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten (richtlijn nr. 2013/50/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2013 tot wijziging van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten, Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en Richtlijn 2007/14/EG van de Commissie tot vaststelling van concrete uitvoeringsvoorschriften van een aantal bepalingen van Richtlijn 2004/109/EG (PbEU 2013, L 294) een verwijzing is opgenomen naar hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening. Daardoor zal de rapportageverplichting ook gelden voor ondernemingen met een statutaire zetel buiten de EU, waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14 van richtlijn 2004/39/EG betreffende markten voor financiële instrumenten. Deze categorie valt niet onder de voorschriften van het Burgerlijk Wetboek en voor deze verplichting zal een rechtsgrondslag worden opgenomen in de Wet op het financieel toezicht in het wetsvoorstel tot implementatie van richtlijn 2013/50/EU.

2.11 Slotbepalingen

In hoofdstuk 11 van de richtlijn jaarrekening (artikelen 49-55) zijn de slotbepalingen opgenomen. In artikel 49 zijn de voorwaarden neergelegd waaronder de Europese Commissie gedelegeerde

handelingen kan vaststellen met betrekking tot het actueel houden van de lijst van rechtspersonen die onder het toepassingsbereik van de richtlijn jaarrekening vallen, het aanpassen van de drempelwaarden voor het bepalen van de grootte van een rechtspersoon aan de inflatie en het vaststellen van de criteria om te toetsen of verslagleggingsvereisten van derde landen gelijkwaardig zijn aan die in hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening betreffende het verslag van betalingen aan overheden. In artikel 50 is bepaald dat de Commissie wordt bijgestaan door een comité. Deze bepalingen zijn niet aan de lidstaten gericht en behoeven daarom geen uitwerking.

Artikel 51 bevat een standaardbepaling die lidstaten de opdracht geeft ervoor te zorgen dat de bepalingen in de richtlijn worden nageleefd. Omdat deze richtlijn een herziening van het reeds bestaande jaarrekeningenrecht betreft, bestaat een dergelijk stelsel van sancties al. Zo kan gedacht worden aan het bepaalde in de artikelen 2:139 en 249 BW op basis waarvan bestuurders hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld wanneer door de jaarrekening of het bestuursverslag een misleidende voorstelling wordt gegeven van de toestand van de vennootschap. In het geval van faillissement van een vennootschap, heeft het bestuur op basis van de artikelen 2:138 en 248 BW zijn taak onbehoorlijk vervuld wanneer deze de jaarrekening niet tijdig heeft gepubliceerd en wordt vermoed dat onbehoorlijke taakvervulling een belangrijke oorzaak is van het faillissement. Ook kunnen belanghebbenden een jaarrekeningprocedure aanhangig maken bij de Ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam, zoals beschreven in afdeling 16 van titel 9 van Boek 2 BW. Ten slotte is de niet-naleving van diverse bepalingen uit het jaarrekeningenrecht (en het niet naleven van een bevel van de Ondernemingskamer uit hoofde van de hiervoor bedoelde afdeling 16, een overtreding in de zin van de artikel 1 onder 4 van de Wet op de economische delicten (WED). Voorgesteld wordt zowel deze procedure bij de Ondernemingskamer als de strafbaarstelling in de WED zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing te verklaren ten aanzien van het verslag over betalingen aan overheden (zie de toelichting op de nieuwe afdeling 8a en artikel 392a). Op die manier wordt ook in een passend handhavingstelsel voorzien ten aanzien van dit verslag.

De overige artikelen regelen de intrekking van de vierde en zevende richtlijn (artikel 52), de inwerkingtreding van de richtlijn jaarrekening (artikel 54) en de gerichtheid van de artikelen tot de EU lidstaten (artikel 55). Ook deze artikelen behoeven geen uitwerking.

In artikel 53 is de implementatiedatum opgenomen. Lidstaten moeten de richtlijn op 20 juli 2015 in nationale regelgeving hebben omgezet. Voorts biedt dit artikel de mogelijkheid voor lidstaten om de verplichtingen in de richtlijn jaarrekening van toepassing te laten zijn op financiële overzichten voor de boekjaren die aanvangen op of gedurende 2016. Voorgesteld wordt van deze mogelijkheid gebruik te maken. Zie de toelichting bij artikel III.

3. Lasten voor het bedrijfsleven

Zoals in het algemeen deel van deze toelichting is vermeld, wordt gebruik gemaakt van de mogelijkheid die de richtlijn jaarrekening biedt om de grensbedragen voor de categorieën van kleine, middelgrote en grote ondernemingen, te verhogen. Ook wordt voorgesteld om een verlicht regime voor micro-ondernemingen in te voeren. Hiermee gaat een lastenverlichting gepaard.

Op grond van artikel 2:396 BW wordt een rechtspersoon thans als klein aangemerkt indien deze voldoet aan twee van de drie volgende grensbedragen: een balanstotaal van maximaal € 4,4 miljoen, een netto-omzet van maximaal € 8,8 miljoen en een personeelsbestand van maximaal 50

werknemers. In het wetsvoorstel wordt voorgesteld de grensbedragen voor het balanstotaal en de netto-omzet te verhogen tot € 6 miljoen respectievelijk € 12 miljoen.

Op grond van artikel 2:397 BW wordt een rechtspersoon thans als middelgroot aangemerkt indien deze voldoet aan twee van de drie volgende grensbedragen: een balanstotaal van maximaal € 17,5 miljoen, een netto-omzet van maximaal € 35 miljoen en een personeelsbestand van maximaal 250 werknemers. In het wetsvoorstel wordt voorgesteld de grensbedragen voor het balanstotaal en de netto-omzet te verhogen tot € 20 miljoen respectievelijk € 40 miljoen. Een rechtspersoon wordt als groot aangemerkt indien hij deze grensbedragen overschrijdt.

Het nieuwe regime voor micro-ondernemingen geldt wanneer een rechtspersoon aan twee van de drie volgende grensbedragen voldoet: een balanstotaal van maximaal € 350.000, een netto-omzet van maximaal € 700.000 en een personeelsbestand van maximaal tien werknemers.

De verhoging van de grensbedragen heeft tot gevolg dat een aantal rechtspersonen dat thans als groot worden aangemerkt, onder de groep van middelgrote rechtspersonen komt te vallen en gebruik kan maken van de vrijstellingen die voor middelgrote rechtspersonen gelden. Een aantal rechtspersonen dat thans als middelgroot kwalificeert zal gebruik kunnen maken van de vrijstellingen voor kleine rechtspersonen. En een aantal kleine rechtspersonen kan kiezen voor het verlichte regime voor micro-ondernemingen.

Op basis van het aantal bij de Kamer van Koophandel gedeponeerde jaarrekeningen (periode 1 juli 2013 tot 30 juni 2014), wordt uitgegaan van een totaal van ongeveer 693.000 rechtspersonen, waarvan 98,2% kleine rechtspersonen zijn (680.600), 1,2% middelgrote rechtspersonen (8.100) en 0,6% grote rechtspersonen (4.200). Op basis van berekeningen van de Kamer van Koophandel wordt geschat dat na de voorgestelde verhoging van de grensbedragen het aantal kleine rechtspersonen (inclusief micro-ondernemingen) bij benadering 98,6% van het totaal aantal rechtspersonen zal uitmaken (683.298), het aantal middelgrote rechtspersonen 0,8% (5.544) en het aantal grote rechtspersonen 0,6% (4.158). Voorts wordt geschat dat de nieuwe groep van micro-ondernemingen 94,4% van het totaal aantal rechtspersonen zal uitmaken. Dat zou neerkomen op 654.192 micro-ondernemingen. Het aantal kleine rechtspersonen zou dan 29.106 bedragen.

Het aantal grote rechtspersonen zal door het verhogen van de grensbedragen in beginsel moeten afnemen. Een deel van de grote rechtspersonen zal onder de categorie middelgrote rechtspersonen gaan vallen. Op basis van de schattingen, zal deze verschuiving niet groot zijn. Voor zover er een verschuiving plaatsvindt betekent dit voor voormalig grote rechtspersonen dat zij voortaan als middelgrote rechtspersonen gebruik kunnen maken van de mogelijkheden tot, kort weergegeven, a. het opstellen van een verkorte winst- verliesrekening; b. de beperking van de publicatieplicht tot de verkorte balans en winst- en verliesrekening; en c. de vrijstelling van het vermelden van niet-financiële prestatie-indicatoren in het bestuursverslag.

Voor voormalig middelgrote rechtspersonen betekent dit dat zij voortaan als kleine rechtspersonen gebruik kunnen maken van de mogelijkheden tot, kort weergegeven, a. het opstellen van een verkorte balans; b. het opstellen van een verkorte winst- verliesrekening; c. vrijstelling van het opstellen van een bestuursverslag; d. de beperking van de publicatieplicht tot de verkorte balans; en e. de vrijstelling van de accountantscontrole.

De vrijstellingen die gelden in het micro-regime zijn beschreven in paragraaf 2.9 van deze toelichting. Het betreft, kort weergegeven, de volgende opties: a. het opstellen van een verkorte balans; b. het opstellen van een verkorte winst- verliesrekening; c. vrijstelling van het opstellen van een toelichting op de jaarrekening; d. vrijstelling van het opstellen van een bestuursverslag; d. de beperking van de publicatieplicht tot de verkorte balans; en e. vrijstelling van de accountantscontrole. Een deel van deze vrijstellingen overlappen die voor kleine rechtspersonen.

Voor de kosten die verbonden zijn aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening wordt uitgegaan van de bedragen die zijn opgenomen in de algehele basismeting van de administratieve lasten door het Ministerie van Veiligheid en Justitie (nulmeting) van 2008. Hierin is voor de kosten voor het opstellen en publiceren van een jaarrekening door kleine rechtspersoon uitgegaan van een bedrag van € 1.498, voor middelgrote rechtspersonen van € 4.869 en voor grote rechtspersonen van € 8.833. Geschat wordt dat de kosten voor het opstellen en publiceren van een jaarrekening onder het regime voor micro-ondernemingen twee derde van de kosten bedragen die zijn verbonden aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening onder het regime voor kleine rechtspersonen. Dat komt neer op een bedrag van ongeveer € 1.000. Voor het verschil in kosten met de jaarrekening van een kleine rechtspersoon wordt met name rekening gehouden met het feit dat micro-ondernemingen geen toelichting behoeven op te stellen en te publiceren.

Bij het in kaart brengen van de lasten voor bedrijven kan een onderscheid worden gemaakt tussen administratieve lasten en inhoudelijke nalevingskosten die voortvloeien uit wet- en regelgeving. Onder administratieve lasten worden kosten verstaan die samenhangen met informatieverplichtingen voor bedrijven aan de overheid (bestuursorganen, zelfstandige bestuursorganen of rechtspersonen met een wettelijke taak). Bij inhoudelijke nalevingskosten gaat het om informatieverplichtingen aan derden. Het publiceren van de jaarrekening via het handelsregister van de Kamer van Koophandel kan worden aangemerkt als een administratieve last. De kosten verbonden aan het opstellen van de jaarrekening kunnen worden aangemerkt als nalevingskosten. In de nulmeting uit 2008 is er geen onderscheid gemaakt tussen administratieve lasten en nalevingskosten. De kosten voor het deponeren van de jaarrekening bij het handelsregister zijn in de totale kosten voor het opstellen en publiceren van de jaarrekening inbegrepen. Omdat alleen de inhoudelijke eisen aan de jaarrekening wijzigen (meer ondernemingen kunnen gebruik maken van vrijstellingen) maar alle categorieën rechtspersonen hun jaarrekening wel dienen te publiceren, blijft deze component van de totale lasten in stand. De geschatte lastenverlichting kan worden aangemerkt als een verlichting van de inhoudelijke nalevingskosten verbonden aan het opstellen van de jaarrekening.

De geschatte lastenverlichting verbonden aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening volgens het middelgrote in plaats van het grote regime bedraagt € 3.964 (8.833-4.869). Dit wordt buiten de totale jaarlijkse lastenverlichting gelaten omdat, zoals hierboven aangegeven, de omvang van de groep grote rechtspersonen niet substantieel zal veranderen.

De geschatte lastenverlichting verbonden aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening volgens het kleine in plaats van het middelgrote regime van € 3.371 (4.869-1.498) geldt op basis van vorenstaande voor 2.556 (8.100-5.544) rechtspersonen. Dit komt neer op een jaarlijkse lastenverlichting van $€ 3.371 \times 2.556 = € 8.616.276$.

De geschatte lastenverlichting verbonden aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening volgens het micro- in plaats van het kleine regime van € 498 (1.498-1.000) geldt op basis van vorenstaande voor 651.494 (680.600-29.106) rechtspersonen. Dit komt neer op een jaarlijkse lastenverlichting van € 498 X 651.494= € 324.444.012.

De geschatte totale jaarlijkse lastenverlichting zou hiermee wat betreft de verhoging van de grensbedragen en de introductie van het micro-regime neerkomen op € 8.616.276 + € 324.444.012 = € 333.060.288.

In het voorgestelde artikel 2:392a BW is een grondslag opgenomen om de verslagleggingsverplichtingen uit hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening over betalingen aan overheden in een algemene maatregel van bestuur uit te werken. Bij dat besluit zal worden ingegaan op de lasten die hieruit voortvloeien voor de ondernemingen actief in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen.

4. Consultatie en advies

Een voorontwerp van dit wetsvoorstel is voorgelegd aan de Raad voor de Jaarverslaggeving, de Autoriteit Financiële Markten, De Nederlandsche Bank en de Kamer van Koophandel. Naar aanleiding van de reacties zijn het voorstel en de toelichting daarop op enkele punten aangepast. Zo is verduidelijkt wat onder onvoorziene gebeurtenissen van artikel 16, eerste lid, onder d van de richtlijn jaarrekening moet worden verstaan (voorgestelde wijziging van artikel 2:381 BW). Ook wordt naar aanleiding van de consultatie voorgesteld dat de nieuwe voorschriften over het boekjaar kunnen worden toegepast over boekjaren die zijn aangevangen voor 1 januari 2016. Dit maakt het mogelijk dat rechtspersonen eerder gebruik kunnen maken van de vrijstellingen die de richtlijn jaarrekening biedt aan kleine en middelgrote rechtspersonen (artikel III).

In de reacties zijn ook voorstellen gedaan die ertoe zouden leiden dat terug zou worden gekomen op eerder gemaakte keuzes bij de implementatie van de vierde en zevende richtlijn. Deze zijn niet overgenomen. Dit past bij het uitgangspunt om alleen inhoudelijke wijzigingen van de richtlijn jaarrekening ten opzichte van deze richtlijnen door te voeren.

Het voorontwerp is ook besproken met de Commissie vennootschapsrecht. De Commissie kan zich verenigen met de uitgangspunten van het wetsvoorstel.

Artikelen

Artikel I

Onderdeel A (artikelen 48, 49, 50, 58, 63b, 101, 102, 139, 153, 210, 212, 249, 263, 300, het opschrift van titel 9, het opschrift van afdeling 7 van titel 9, artikelen 391, 392, 393, 394, 397, 403, 408 en 425)

In deze artikelen wordt verwezen naar het jaarverslag. In de richtlijn jaarrekening wordt deze term vervangen door bestuursverslag. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt voorgesteld deze verandering van terminologie over te nemen.

Onderdelen B, C, E tot en met G (artikelen 49, 58, 101, 210 en 300)

Deze wijzigingen hebben te maken met het verkorten van de maximale termijn waarbinnen de jaarrekening openbaar moet worden gemaakt. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 394.

Onderdeel D (artikel 94a)

In het zesde lid van artikel 94a wordt de verwijzing naar de vierde richtlijn vervangen door een verwijzing naar de richtlijn jaarrekening.

Onderdeel H (artikel 363)

Artikel 15 van de richtlijn schrijft voor dat bij de toelichting op de balans en de winst- en verliesrekening de volgorde van de posten wordt aangehouden. Dit voorschrift kwam in de vierde richtlijn niet voor. Voorgesteld wordt om artikel 363 aan te vullen en daarin specifiek te bepalen dat bij de toelichting de volgorde van de posten wordt gevolgd. Overigens geldt onverminderd het in artikel 363 lid 1 opgenomen voorschrift dat de samenvoeging, de ontleding en de rangschikking van de gegevens in de jaarrekening en de toelichting op die gegevens gericht zijn op het inzicht dat de jaarrekening krachtens artikel 2:362 lid 1 BW beoogt te geven (het getrouwe beeld van de jaarrekening).

Onderdeel I (artikel 365)

In het eerste lid van artikel 365 is opgenomen welke kosten onder immateriële vaste activa moeten worden opgenomen. Omdat onder immateriële vaste activa niet langer kosten van onderzoek worden verstaan (Zie C. Vaste Activa onder de Activa in bijlage III van de richtlijn jaarrekening), worden deze kosten in onderdeel b geschrapt. Deze wijziging sluit aan bij de praktijk waar kosten van onderzoek niet geactiveerd worden omdat het nog niet waarschijnlijk is dat zij in de toekomst naar verwachting economische voordelen zullen genereren. Het is ook in overeenstemming met IFRS (IAS 38). Het vervallen van de verwijzing kosten van onderzoek in onderdeel b van lid 1 betekent ook dat het voorschrift omtrent de te vormen wettelijke reserves in het tweede lid van artikel 365 niet langer betrekking heeft op onderzoekskosten.

Onderdeel J (artikel 375)

Op basis van artikel 43, eerste lid, onder 6, van de vierde richtlijn moesten rechtspersonen voor elke soort schuld (bijvoorbeeld schulden aan banken en aan groepsmaatschappijen) aangeven tot welk bedrag de resterende looptijd langer was dan vijf jaar. Ook moest elke schuldengroep waarvoor zakelijke zekerheid was gesteld, worden vermeld. Lidstaten konden kleine rechtspersonen vrijstellen van deze uitsplitsing naar schuldengroep (artikel 44 van de vierde richtlijn). Hiervan heeft Nederland gebruik gemaakt in artikel 2:396 lid 3 BW.

De verplichting om schulden te vermelden met een looptijd van meer dan vijf jaar en die waarvoor zakelijke zekerheid is gesteld, is ook opgenomen in artikel 16, eerste lid, onder g, van de richtlijn jaarrekening. De verplichting om per schuldensoort een uitsplitsing te maken, is echter vervallen. Thans is in artikel 375 de uitsplitsing voor schulden met een looptijd van meer dan vijf jaar voorgeschreven in het tweede lid, en in het derde lid die voor schulden waarvoor zakelijke zekerheid is gesteld. Voorgesteld wordt om deze verplichte uitsplitsing te laten vervallen. Omdat deze aanpassing geldt voor alle rechtspersonen, kan de vrijstelling in artikel 2:396 lid 3 BW voor kleine rechtspersonen vervallen. Zij dienen, zoals ook thans het geval is, het totaal van dergelijke schulden

te vermelden. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de verplichting in het tweede lid om per schuldengroep aan te geven tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar, blijft bestaan. De looptijd van een jaar wordt gehanteerd om het onderscheid tussen kortlopende en langlopende schulden te maken (zie ook het Besluit modellen jaarrekening).

Onderdeel K (artikel 377)

Artikel 377 bepaalt welke posten moeten worden opgenomen in de winst- en verliesrekening. Op grond van de richtlijn jaarrekening komen de volgende posten te vervallen: de buitengewone baten en lasten, de belastingen daarover en het buitengewone resultaat na belastingen. Het schrappen van het onderscheid tussen normale en buitengewone posten is bedoeld om de inherente tendens om "grote" of "ongebruikelijke" uitgavenposten als buitengewoon te presenteren teniet te doen, zodat het nominale cijfer voor winst na belasting niet wordt vertekend. Het voorkomt dat "grote" of "ongebruikelijke" inkomstenposten als normaal worden gepresenteerd om het nominale winstcijfer te verbloemen (COM(2011) 684, p. 12). In de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving worden als voorbeelden genoemd van posten die als buitengewoon kunnen worden aangemerkt, nadelen die voortvloeien uit nationalisaties en onteigeningen en nadelen als gevolg van kapitaalvernietiging als gevolg van natuurrampen zoals aardbevingen en overstromingen wanneer deze gebeurtenissen niet veelvuldig voorkomen. Daarbij is aangegeven dat vrijwel alle baten en lasten voortvloeien uit de gewone bedrijfsuitoefening en daarom worden gepresenteerd onder het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening. Alleen in zeer uitzonderlijke situaties kan er sprake zijn van een buitengewone post (RJ 270.4). Het schrappen van deze posten sluit dus aan bij de praktijk.

Deze posten die nu zijn opgenomen in onderdeel b van lid 1 van artikel 377 dienen daarom te vervallen. Als gevolg van het schrappen van de posten buitengewone baten en lasten kan ook de omschrijving van deze posten in het zevende lid worden geschrapt. Ook het vereiste dat zij naar aard en omvang worden toegelicht kan vervallen. Dit toelichtingsvereiste blijft in het zevende lid wel bestaan voor baten en lasten die aan een ander boekjaar kunnen worden toegerekend.

Artikel 16, eerste lid, onderdeel f, van de richtlijn jaarrekening bevat een nieuw toelichtingsvereiste. Het bedrag en de aard van de afzonderlijke baten- of lastenposten van uitzonderlijke omvang of uitzonderlijke mate van voorkomen dienen te worden toegelicht. Het vermelden van dergelijke posten sluit aan bij de praktijk (vgl. bijvoorbeeld RJ 270.404). Voorgesteld wordt dit toelichtingsvereiste toe te voegen aan artikel 377 dat ziet op de winst- en verliesrekening en de toelichting daarop. De verplichting tot het vermelden van uitzonderlijke posten geldt voor alle rechtspersonen, ongeacht hun omvang.

Onderdeel L (artikel 380a)

Op grond van artikel 17, eerste lid, onderdeel q, van de richtlijn jaarrekening dienen materiële gebeurtenissen die zich na de balansdatum hebben voorgedaan en niet in de balans en de winst- en verliesrekening zijn weergegeven, in de toelichting op de jaarrekening te worden vermeld. Op grond van onderdeel g van lid 1 van artikel 392 moet dergelijke informatie thans als gegeven aan de jaarrekening worden toegevoegd door alle categorieën rechtspersonen. Voorgesteld wordt deze informatie onderdeel te maken van de toelichting op de jaarrekening door dit voorschrift te verplaatsen naar een nieuw artikel 380a. Aan het voorschrift zal overeenkomstig de richtlijn jaarrekening worden toegevoegd dat het gaat om gebeurtenissen die niet in de balans of winst- en

verliesrekening zijn opgenomen. De richtlijn jaarrekening biedt in artikel 16, tweede lid, eerste alinea de mogelijkheid om dit toelichtingsvereiste voor te schrijven aan kleine rechtspersonen. Voorgesteld wordt in artikel 396 te regelen dat kleine rechtspersonen deze informatie wel in de jaarrekening dienen op te nemen, maar niet openbaar behoeven te maken. Hiermee wordt het huidige systeem van opnemen en publiek maken van deze informatie door kleine rechtspersonen in stand gehouden.

Onderdeel L (artikel 380b)

Op grond van artikel 5 van de richtlijn jaarrekening moet in de jaarrekening de naam van de rechtspersoon worden vermeld, alsmede de in artikel 5, punten a en b van richtlijn 2009/101/EG voorgeschreven gegevens. Dit betreft de noodzakelijke informatie om vast te stellen in welk handelsregister de gegevens over de rechtspersoon zijn opgenomen, alsmede het nummer waaronder de vennootschap in dit register is ingeschreven, de rechtsvorm en de plaats van de statutaire zetel van de rechtspersoon. Wanneer de rechtspersoon zich in liquidatie bevindt, dient dat ook te worden vermeld. Dit laatste is reeds geregeld in artikel 2:19 lid 5 BW. Voor de overige gegevens zal een wettelijke verplichting in het BW moeten worden opgenomen. De richtlijn jaarrekening bepaalt dat deze informatie wordt opgenomen in het document waarin de financiële overzichten zijn vervat. Omdat de richtlijn niet voorschrijft in welk onderdeel van de jaarrekening de informatie dient te worden opgenomen en daar dus een keuze in laat, wordt voorgesteld deze in de toelichting op de jaarrekening op te nemen. Dat is de meest logische plek voor dergelijke informatie. Voorgesteld wordt dit toelichtingsvereiste op te nemen in afdeling 5 over bijzondere voorschriften omtrent de toelichting door daaraan een nieuw artikel 380b toe te voegen. Omdat in Nederland één centraal handelsregister van de Kamer van Koophandel bestaat waarin informatie over ondernemingen is opgenomen, is een verwijzing naar het handelsregister waar de rechtspersoon is ingeschreven overbodig. Wel wordt overeenkomstig het bepaalde in de richtlijn jaarrekening voorgesteld dat de rechtspersoon het nummer vermeldt waaronder deze in het handelsregister van de Kamer van Koophandel is ingeschreven.

Onderdeel L (artikel 380c)

Rechtspersonen dienen op grond van artikel 2:392 lid 1 onder c BW melding te maken van (het voorstel tot) de bestemming van de winst of verwerking van het verlies. Voorgesteld wordt om dit toelichtingsvereiste te verplaatsen van de overige gegevens naar de toelichting op de jaarrekening. Dit is in overeenstemming met artikel 17, eerste lid, onder o, van de richtlijn jaarrekening.

Onderdeel L (artikel 380d)

Op grond van artikel 17, eerste lid, onder j, van de richtlijn jaarrekening moeten middelgrote en grote rechtspersonen informatie verschaffen over winstbewijzen en soortgelijke rechten. Dit voorschrift is thans opgenomen in artikel 2:392 lid 1 onderdeel f, eerste zinsnede. Voorgesteld wordt deze vermelding te verplaatsen naar de toelichting op de jaarrekening in een nieuw artikel 380d.

Onderdeel M (artikel 381)

Op grond van artikel 16, eerste lid, onder d, van de richtlijn jaarrekening dienen rechtspersonen in de jaarrekening melding te maken van financiële verplichtingen, garanties of onvoorziene gebeurtenissen die niet in de balans zijn opgenomen. De verplichting tot het vermelden van dergelijke financiële verplichtingen en garanties bestond reeds onder de vierde richtlijn en is

uitgewerkt in de artikelen 2:381 en 2:376 BW. De verplichting tot het vermelden van onvoorziene gebeurtenissen die niet in de balans zijn opgenomen, is nieuw. Onder onvoorziene gebeurtenissen kunnen worden geschaard voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen tot welke de rechtspersoon is verbonden. Bij voorwaardelijke activa kan men denken aan een door de rechtspersoon zelf ingediende claim tegen een derde partij. Bij voorwaardelijke verplichtingen gaat het met name om verplichtingen die pas zeker worden bij het voldoen aan bepaalde, op balansdatum reeds bestaande, voorwaarden. Een voorbeeld betreft verplichtingen uit hoofde van juridische claims die tegen de rechtspersoon zijn ingediend, waarbij de claim op de balansdatum is ingediend, maar het zeker worden van deze verplichting afhangt van een rechterlijke uitspraak. Niet verwerkte verplichtingen zijn verplichtingen waarvoor geen voorziening is opgenomen omdat betaling niet waarschijnlijk is, zoals een opgelegde boete waarvan het niet waarschijnlijk is dat deze hoeft te worden betaald. In de praktijk worden dergelijke onvoorziene gebeurtenissen vermeld op basis van richtlijn 252 van de Raad voor de Jaarverslaggeving en internationale jaarrekeningstandaard IAS 37. Voorgesteld wordt om in artikel 381 expliciet te bepalen dat niet in de balans opgenomen voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen tot welke de rechtspersoon is verbonden dienen te worden vermeld.

Onderdeel N (artikel 382a)

Artikel 382a gaat over de vermelding van de honoraria van de accountant. In het derde lid van dit artikel wordt nu nog verwezen naar de zevende richtlijn. Deze verwijzing wordt vervangen door een verwijzing naar de richtlijn jaarrekening.

Onderdeel O (artikel 383)

Ondernemingen moeten informatie verschaffen over leningen, voorschotten en garanties verleend aan de gezamenlijke bestuurders en gezamenlijke commissarissen. Nieuw is dat op basis van artikel 16, eerste lid, onder e, van de richtlijn jaarrekening ook moet worden vermeld wanneer bedragen zijn afgeschreven of wanneer van bedragen werd afgezien. Men kan hierbij bijvoorbeeld denken aan het geval dat door de rechtspersoon aan een bestuurder een lening wordt verstrekt. In het geval dat de lening oninbaar is geworden, is er sprake van afschrijving van de lening. Wanneer de lening wordt kwijtgescholden, zal er sprake zijn van een bedrag waarvan wordt afgezien. Artikel 383 wordt met deze nieuwe vereisten aangevuld. Voorgesteld wordt bedragen die zijn afgeschreven aan te duiden met de term afgewaardeerde bedragen. Hiervoor is aansluiting gezocht bij artikel 2:374 lid 2 BW, dat gaat over de waardevermindering van activa.

Onderdeel P (artikel 386)

In artikel 386 zijn voorschriften opgenomen over afschrijvingen. Omdat onder immateriële vaste activa niet langer kosten van onderzoek worden verstaan (zie artikel 365), moet de verwijzing naar de afschrijving van deze kosten in de tweede zin van lid 3 worden geschrapt.

Verder zijn de termijnen van afschrijving gewijzigd. Afschrijvingen vinden in beginsel plaats over de geschatte levensduur van de activa. Voor kosten in verband met de oprichting en uitgifte van aandelen ("kosten van oprichting en uitbreiding") blijft het voorschrift gelden dat deze in maximaal vijf jaar worden afgeschreven (artikel 12, elfde lid, vierde alinea, van de richtlijn jaarrekening en artikel 2:386 lid 3, eerste volzin BW). Thans geldt dat ontwikkelingskosten en goodwill in ten hoogste

vijf jaar moeten worden afgeschreven. Voor goodwill kan een langere afschrijvingstermijn worden gehanteerd wanneer de goodwill aan een aanzienlijk langere periode kan worden toegerekend. De langere afschrijvingstermijn moet dan worden gemotiveerd (artikel 2:386 lid 3 derde volzin BW). Op basis van de richtlijn jaarrekening vervalt de maximum afschrijvingstermijn van vijf jaar. De lidstaten moeten een maximumperiode voor afschrijven bepalen wanneer de verwachte gebruiksduur niet kan worden geschat. Deze periode moet ten minste vijf en ten hoogste tien jaar bedragen. Zoals in het algemeen deel van de toelichting is vermeld, wordt de ruimte die de richtlijn aan lidstaten laat om een maximumperiode vast te stellen optimaal gebruikt. Hiermee wordt een zo groot mogelijke flexibiliteit aan de ondernemingen doorgegeven. Daarom wordt voorgesteld tien jaar als maximumperiode te hanteren. Conform de richtlijn moet de gekozen afschrijvingsperiode met betrekking tot goodwill in de toelichting worden verklaard.

Onderdeel Q (artikel 387)

Artikel 387 ziet op waardeverminderingen. Deze worden doorgaans als bijzondere waardeverminderingen aangeduid. Zij onderscheiden zich van systematische waardeverminderingen zoals afschrijvingen. Afschrijvingen zijn over de verwachte economische levensduur gespreide boeking van een waardevermindering, bijvoorbeeld wegens slijtage of economische veroudering (zie artikel 2:386 BW). De waardeverminderingen van artikel 387 zijn bijzonder omdat zij niet op voorhand zijn te voorzien, maar wel blijvend zijn. Een voorbeeld van een bijzondere waardevermindering is de waardevermindering van een machine, wanneer er geen markt meer is voor de goederen die ermee worden geproduceerd.

Op grond van het huidige derde lid van artikel 387 kan naast deze bijzondere waardeverminderingen ook rekening worden gehouden met buitengewone waardeverminderingen van vlottende activa, wanneer deze op korte termijn redelijkerwijs vallen te voorzien. Het bedrag van deze buitengewone waardevermindering moet op grond van artikel 387 lid 5 afzonderlijk in de winst- en verliesrekening of in de toelichting worden opgenomen. Deze bepaling strekt tot uitvoering van artikel 39, eerste lid, onder c, van de vierde richtlijn. Hierin was een lidstaatoptie opgenomen om buitengewone waardeverminderingen van activa toe te staan. Deze lidstaatoptie is in de richtlijn jaarrekening vervallen. Daarom dient lid 3 van artikel 387 en de verwijzing naar deze bepaling in het vijfde lid van artikel 387 (wordt vierde lid van artikel 387 na het vervallen van het derde lid) te worden geschrapt. Het vervallen van deze mogelijkheid tot bijzondere waardevermindering sluit aan bij de praktijk. Zo beveelt de Raad voor de Jaarverslaggeving aan om bij de waardering van voorraden geen rekening te houden met buitengewone waardeverminderingen, omdat een op korte termijn te voorziene waardevermindering geen nadere informatie geeft over de feitelijke situatie op de balansdatum (RJ 220.327).

Verder wordt aan artikel 387 een nieuw lid toegevoegd. In artikel 12, zesde lid, onder d, van de richtlijn jaarrekening zijn de huidige voorschriften voor afboekingen van waardeverminderingen van activa gewijzigd. Het voorschrift in de tweede zin van lid 5 (wordt lid 4 na het schrappen van het derde lid), dat dergelijke afboekingen niet mogen worden voortgezet wanneer de redenen voor de afboekingen niet langer bestaan, geldt niet langer ten aanzien van goodwill. Deze wijziging sluit aan bij de praktijk. Wanneer bij een overname van een onderneming de overgenomen goodwill wordt geactiveerd, is het na een aantal jaren lastig om te onderscheiden welke aanwas van de goodwill is

toe te schrijven aan de activiteiten van de partij die de onderneming heeft overgenomen en wat nog op het conto van de overgenomen partij kan worden geschreven.

Onderdeel R (artikel 389)

Op basis van het zevende lid van artikel 389 kan goodwill momenteel rechtstreeks worden afgeboekt van het eigen vermogen of ineens ten laste van het resultaat worden gebracht. Deze verwerkingswijzen van goodwill zijn op basis van artikel 12, elfde lid, van de richtlijn jaarrekening niet langer mogelijk. De richtlijn jaarrekening gaat uit van afschrijving over de verwachte economische levensduur. Zie ook de toelichting op artikel 386. Daarom wordt voorgesteld deze verwerkingswijzen in het zevende lid te schrappen. In de richtlijn jaarrekening is geen verplichting opgenomen die ertoe leidt dat reeds bestaande goodwill, die op een van bovengenoemde wijzen is verwerkt, na het vervallen van deze verwerkingswijzen alsnog moet worden geactiveerd.

Onderdeel S (artikel 392)

In artikel 392 is geregeld welke gegevens aan de jaarrekening moeten worden toegevoegd. Voorgesteld wordt om een aantal van deze gegevens te verplaatsen naar de toelichting op de jaarrekening. Hiermee worden zij overeenkomstig de richtlijn jaarrekening een integraal deel van de jaarrekening. Dit betreft ten eerste de verplichting in lid 1, onderdeel c, om melding te maken van (het voorstel tot) de bestemming van de winst of verwerking van het verlies (vergelijk artikel 17, eerste lid, onder o, van de richtlijn jaarrekening). Voorgesteld wordt om dit toelichtingsvereiste te verplaatsen naar een nieuw artikel 380c.

Op grond van artikel 392 lid 1, onderdeel f, eerste zinsnede, moeten rechtspersonen informatie verschaffen over winstbewijzen en soortgelijke rechten (vergelijk artikel 17, eerste lid, onder j, van de richtlijn jaarrekening). Voorgesteld wordt deze vermelding te verplaatsen naar de toelichting op de jaarrekening in een nieuw artikel 380d. In dit tot onderdeel e verletterde onderdeel blijft wel de verplichting bestaan tot het vermelden van het aantal stem- of winstrechtloze aandelen als overig gegeven. Deze verplichting is ingevoerd in het kader van de vereenvoudiging en flexibilisering van het bv-recht (vergelijk Kamerstukken II 2009/10, 32 426, nr. 3, p. 33).

Ten slotte moet op grond van onderdeel g van lid 1 van artikel 392 ook informatie worden gegeven over gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen voor de rechtspersoon (vergelijk artikel 17, eerste lid, onderdeel q, van de richtlijn jaarrekening). Voorgesteld wordt om deze melding te verplaatsen naar een nieuw artikel 380a in afdeling 5 betreffende bijzondere voorschriften omtrent de toelichting.

De onderdelen a, b, d, e, f, tweede zinsnede en h van lid 1 (na verlettering: onderdelen a tot en met f) blijven als overige gegevens aangemerkt, op basis waarvan zij aan de jaarrekening moeten worden toegevoegd en de accountant zal nagaan of dat gebeurd is (artikel 2:393 lid 3 BW). De richtlijn schrijft ten aanzien van deze gegevens niet voor dat zij in de toelichting op de jaarrekening worden opgenomen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat wordt voorgesteld in artikel 2:396 lid 7 BW te bepalen dat artikel 292 betreffende de overige gegevens niet van toepassing is ten aanzien van kleine rechtspersonen. Verwezen wordt naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 2:396 BW.

Onderdeel T (afdeling 8a en artikel 392a)

De richtlijn jaarrekening bevat in hoofdstuk 10 een verplichting voor ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen om een verslag openbaar te maken van betalingen aan overheden van de landen waar zij activiteiten verrichten. In deze nieuwe afdeling 8a wordt de grondslag neergelegd om bij algemene maatregel van bestuur te bepalen welke ondernemingen een dergelijk verslag moeten opstellen en wat de inhoud van dat verslag moet zijn. Het gaat zowel om het enkelvoudige als het geconsolideerde verslag.

Er is gekozen voor een aparte afdeling binnen titel 9 van boek 2 BW omdat het een apart verslag betreft, maar het verslag wel verwant is aan de jaarrekening. De regeling van het verslag maakt immers ook deel uit van de richtlijn jaarrekening. Begrippen uit de richtlijn jaarrekening, bijvoorbeeld om vast te stellen of er sprake is van een grote rechtspersoon, zijn ook van toepassing op het verslag van betalingen aan overheden. Het biedt ook de mogelijkheid om bepalingen uit titel 9 van overeenkomstige toepassing te verklaren op het verslag, bijvoorbeeld die over de wijze van openbaarmaking. De handhaving van deze rapportageverplichting zal eveneens gelijk zijn aan die van de jaarrekening: het niet voldoen aan die verplichting zal een economisch delict zijn (zie de toelichting bij de wijzigingsvoorstellen voor de artikelen 447-451 en bij artikel II). Daarnaast wordt voorgesteld om de jaarrekeningprocedure van afdeling 16 van titel 9 open te stellen ten behoeve van tekortkomingen in het verslag van betalingen aan overheden. Op die manier wordt voldaan aan het vereiste voor lidstaten in artikel 51 van de richtlijn jaarrekening om maatregelen te treffen om te zorgen dat de bepalingen in deze richtlijn worden nageleefd.

Het specifieke toepassingsbereik en de precieze inhoud van het (geconsolideerde) verslag zal worden neergelegd in een algemene maatregel van bestuur. Deze zal aansluiten bij het bepaalde in hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening. De delegatiegrondslag is in overeenstemming met het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State imperatief geformuleerd en geconcretiseerd. Hiermee wordt bijgedragen aan de duidelijkheid en rechtszekerheid van de rechtsgrondslag voor de algemene maatregel van bestuur en van de implementatie van de richtlijn jaarrekening.

Het voordeel van het neerleggen van deze regels in een besluit is dat er snel op wijzigingen kan worden ingespeeld. Zo moet de Europese Commissie drie jaar na de datum van implementatie een evaluatie van de toepassing en doeltreffendheid van hoofdstuk 10 afronden. Hieruit kan een herziening van hoofdstuk 10 voortvloeien. In artikel 48 is al bepaald dat in het rapport over die evaluatie ingegaan moet worden op de vraag of de verslagleggingsverplichtingen moeten worden uitgebreid tot andere bedrijfssectoren. Daarom is de formulering van artikel 392a niet beperkt tot de huidige verslaglegging voor de winningsindustrie en de sector van de houtkap van oerbossen. In het kader van het huidige streven naar financiële transparantie op diverse gebieden, is deze grondslag voor een besluit zodanig geformuleerd dat regelingen die in EU-richtlijnen zijn opgenomen en die gaan over de rapportage van betalingen aan overheden, op deze grondslag in een besluit kunnen worden neergelegd. De grondslag is geformuleerd in overeenstemming met de soortgelijke grondslag van artikel 2:417 BW ter uitvoering van richtlijnen met betrekking tot de balans en de winst- en verliesrekening van banken.

In het tweede lid van het voorgestelde artikel 392a is opgenomen dat het (geconsolideerde) verslag van betalingen aan overheden openbaar moet worden gemaakt overeenkomstig artikel 2:394 leden 1 tot en met 3 BW. Dat betekent dat de openbaarmaking op dezelfde wijze dient te geschieden als

de openbaarmaking van de jaarrekening, dat wil zeggen uiterlijk binnen 12 maanden na afloop van het boekjaar via het handelsregister van de Kamer van Koophandel (vgl. artikel 45 van de richtlijn jaarrekening).

Onderdeel U (artikel 393)

Op grond van artikel 34, eerste lid, onder b, van de richtlijn jaarrekening moet de accountant voortaan ook onderzoeken of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld. Op basis van artikel 35 van de richtlijn jaarrekening moet dit oordeel ook in de accountantsverklaring worden opgenomen. Ter uitvoering van deze voorschriften worden de leden 3 en 5 van artikel 393 aangepast. In het derde lid wordt het onderzoek van de accountant van het bestuursverslag uitgebreid naar materiële onjuistheden. In het vijfde lid wordt een onderdeel toegevoegd waardoor in de accountantsverklaring ook specifiek moet worden ingegaan op materiële onjuistheden in het bestuursverslag waarbij, wanneer zij voorkomen, hun aard moet worden vermeld.

Verder worden in het derde en vijfde lid een verwijzing naar de gegevens in artikel 392 aangepast in verband het verplaatsen van een deel van die gegevens naar de toelichting op de jaarrekening. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 392.

Onderdeel V (artikel 394)

Artikel 394 gaat over de publicatie van de jaarrekening. De vierde en zevende richtlijn bevatten geen maximale termijn voor de openbaarmaking van de jaarrekening. In Nederland geldt thans op basis van het derde lid van artikel 394 een uiterste publicatietermijn van dertien maanden na afloop van het boekjaar. Op basis van artikel 30 van de richtlijn jaarrekening dient de jaarrekening binnen een redelijke termijn van niet meer dan twaalf maanden na balansdatum openbaar te worden gemaakt. De nieuwe voorgeschreven publicatietermijn heeft tot gevolg dat de uiterste publicatietermijn in het derde lid van artikel 394 van dertien maanden wordt verkort tot twaalf maanden.

Het tweede lid van artikel 394 schrijft voor dat de opgemaakte jaarrekening openbaar moet worden gemaakt indien de jaarrekening niet binnen twee maanden na de termijn voor het opmaken van de jaarrekening is vastgesteld. De termijn voor het opmaken van de jaarrekening is voor NV's en BV's vijf maanden na afloop van het boekjaar. Deze termijn kan door de algemene vergadering wegens bijzondere omstandigheden worden verlengd met zes maanden (artikel 2:101 en 210 BW). Hiermee komt de uiterste termijn voor het opmaken van de jaarrekening op elf maanden. Ook voor coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, verenigingen en stichtingen geldt een uiterste termijn voor het opmaken van de jaarrekening, waarbij de reguliere termijn van zes maanden kan worden verlengd met vijf maanden (artikel 2:49, 58 en 300 BW). Op basis van het huidige recht kan men daarmee uitkomen op een uiterste publicatietermijn van de (opgemaakte) jaarrekening van dertien maanden: vijf of zes maanden voor het opmaken van de jaarrekening plus zes of vijf maanden uitstel van het opmaken, plus twee maanden om de jaarrekening vast te stellen, maakt in totaal dertien maanden. Omdat de uiterste publicatietermijn niet meer dan twaalf maanden mag bedragen, wordt voorgesteld de verlengingstermijn van zes maanden voor NV's en BV's, en van vijf maanden voor coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en stichtingen met een maand te verkorten. De artikelen 49, 58, 101, 210 en 300 worden hieraan aangepast.

De wijziging van het vierde lid houdt verband met het verplaatsen van een deel van de gegevens die in artikel 392 worden genoemd naar de toelichting op de jaarrekening en de daarmee samenhangende verlettering van artikel 392. De onderdelen c en g worden in de voorgestelde artikelen 380c en 380a als toelichting op de jaarrekening openbaar gemaakt. Onderdeel h is verletterd tot onderdeel f. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 392.

Onderdeel W (artikel 395a)

In afdeling 11 van titel 9 zijn de vrijstellingen op grond van de omvang van het bedrijf van de rechtspersoon opgenomen. Op dit moment wordt voorzien in vrijstellingen voor kleine (artikel 396) en middelgrote (artikel 397) rechtspersonen. Deze categorieën worden bepaald aan de hand van het balanstotaal, netto-omzet en aantal werknemers. Voorgesteld wordt om aan deze afdeling een artikel te voegen dat ziet op een verlicht regime voor micro-ondernemingen. In hoofdstuk 10 is reeds ingegaan op de lidstaatopties die de richtlijn jaarrekening biedt om het jaarrekeningregime van micro-ondernemingen te verlichten.

In het voorgestelde eerste lid van artikel 395a zijn de voorwaarden beschreven waaraan een onderneming moet voldoen om als micro-onderneming te kwalificeren. Op basis van artikel 3, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening zijn micro-ondernemingen rechtspersonen die aan twee van de volgende drie vereisten voldoen: een balanstotaal van maximaal € 350 000, netto-omzet van maximaal € 700 000 en maximaal tien werknemers. Zoals ook geldt voor de categorieën klein, middelgroot en groot, wordt gekeken of de rechtspersoon op twee opeenvolgende balansdata aan twee van deze drie drempels voldoet, om te bepalen of deze als micro-onderneming kwalificeert (artikel 3, tiende lid, van de richtlijn jaarrekening).

In het tweede lid is geregeld dat de drempelwaarden op geconsolideerde basis worden gemeten. Dit geldt ook bij het bepalen van de andere categorieën rechtspersonen. Het gaat dan om het meetellen van de cijfers van de groepsmaatschappijen die in de consolidatie zouden worden betrokken indien er zou moeten worden geconsolideerd. Omdat micro-ondernemingen deel zijn van de kleine rechtspersonen, geldt deze vrijstelling van consolidatie ook voor micro-groepen.

In het derde lid wordt voorgesteld gebruik te maken van de mogelijkheid die artikel 36, eerste lid, onder a, van de richtlijn jaarrekening biedt om micro-ondernemingen vrij te stellen van de verplichting om in de balans opgave te doen van overlopende posten wat betreft de overige bedrijfskosten. Hierbij kan gedacht worden aan huur. Huur kan vooruit of achteraf betaald worden. Op basis van het toerekeningsbeginsel (*accrual* beginsel) moeten de kosten worden toegerekend aan de periode waartoe zij behoren. Stel dat op 1 juli 2015 de huur wordt overgemaakt voor 1 juli 2015 tot 1 juli 2016. De kosten zullen dan over twee boekjaren moeten worden verdeeld waarbij in de balans een post vooruitbetaalde kosten wordt opgenomen. Door gebruik te maken van de vrijstelling van het toerekeningsbeginsel voor overlopende posten worden de bedrijfskosten alleen verantwoord in het jaar van betalen. Voor bovengenoemd voorbeeld betekent dit dat micro-ondernemingen de huur alleen behoeven te verantwoorden in het jaar van betalen, dat wil zeggen in 2015.

In het vierde lid van artikel 395a worden de vrijstellingen geregeld ten aanzien van de voorschriften over de balans in afdeling 3 van titel 9. Op grond van artikel 36, tweede lid, onder a, van de richtlijn jaarrekening mag de balans beperkt blijven tot de posten die met letters worden aangeduid in

bijlagen III en IV, waarin de modellen voor de balans zijn opgenomen. Omdat gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling van het vermelden van overlopende posten (zie voorgestelde derde lid), is de balans aan de actief- en de passiefzijde beperkt tot de hierna genoemde posten. Aan de actiefzijde: opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal (artikel 370 lid 1 onder d), kosten in verband met oprichting en uitbreiding (artikel 365 lid 1 onder a) en vaste activa en vlottende activa (artikel 364 lid 1). Aan de passiefzijde: het eigen vermogen (artikel 373 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post), voorzieningen (artikel 374 lid 1) en schulden (artikel 375 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post).

In het vijfde lid zijn de vrijstellingen ten aanzien van de voorschriften over de winst- en verliesrekening in afdeling 4 van titel 9 opgenomen. Op basis van artikel 36, tweede lid, onder b van de richtlijn jaarrekening mag deze beperkt blijven tot de volgende posten: netto-omzet (artikel 377 lid 3 onder a), overige bedrijfsopbrengsten (artikel 377 lid 3 onder d), kosten voor grondstoffen en hulpstoffen (artikel 377 lid 3 onder g), personeelskosten (artikel 377 lid 3 onder e), waardecorrecties (artikel 377 lid 3 onder h en i, waarbij de posten worden samengetrokken tot een post), overige bedrijfskosten (artikel 377 lid 3 onder j), belastingen (artikel 377 lid 1 onder a) en resultaat (artikel 377 lid 1 onder a).

In het voorgestelde zesde lid worden micro-ondernemingen vrijgesteld van de verplichting een toelichting op de jaarrekening op te stellen (artikel 36, eerste lid, onder b van de richtlijn jaarrekening). Hiertoe wordt afdeling 5 over bijzondere voorschriften over de toelichting buiten toepassing verklaard. Omdat in de voorgestelde leden 4 en 5 bepaald is welke artikelen van de afdelingen 3 en 4 van toepassing zijn, zijn de in die afdelingen vervatte voorschriften omtrent de toelichting automatisch ook niet van toepassing. Ook worden de toelichtingsvereisten die zijn opgenomen in afdeling 6, zoals die met betrekking tot de geactiveerde rente bij de waardering van een actief tegen vervaardigingsprijs (artikel 2:388 lid 2 BW), buiten toepassing verklaard. Verder worden micro-ondernemingen in het zesde lid vrijgesteld van het opstellen van een bestuursverslag (afdeling 7), het toevoegen van overige gegevens (afdeling 8) en de accountantscontrole (afdeling 9).

In het laatste lid van artikel 395a worden micro-ondernemingen vrijgesteld van de verplichting de volledige jaarrekening te publiceren. De publicatieplicht van artikel 394 is beperkt tot de balansinformatie die zij ingevolge het derde en vierde lid dienen op te stellen. Deze wijziging is ook toegelicht in hoofdstuk 2.9.

Onderdeel X (artikel 396)

In verband met de invoering van een nieuwe categorie micro-ondernemingen wordt de aanhef van het eerste lid van artikel 396 overeenkomstig de aanhef van het eerste lid van artikel 397 aangepast.

In artikel 3, tweede lid, van de richtlijn jaarrekening worden de grensbedragen voor de categorie kleine rechtspersonen gegeven. Zoals in hoofdstuk 2 over artikel 3 is toegelicht, biedt de richtlijn jaarrekening aan lidstaten de mogelijkheid om de drempelwaarden van het balanstotaal en de netto-omzet te verhogen tot € 6 miljoen en € 12 miljoen. Voorgesteld wordt gebruik te maken van deze optie, waardoor meer rechtspersonen gebruik kunnen maken van de vrijstellingen die de richtlijn jaarrekening aan kleine rechtspersonen biedt. Het eerste lid van artikel 396 wordt hieraan aangepast.

In het derde lid van artikel 396 is een vrijstelling opgenomen voor kleine rechtspersonen om informatie per schuldengroep te vermelden (zie de toelichting op artikel 375). Omdat op basis van de richtlijn jaarrekening ook middelgrote en grote rechtspersonen deze uitsplitsing naar soort schuld niet meer behoeven te maken, kan de specifieke vrijstelling voor kleine rechtspersonen ten aanzien van artikel 375 lid 2 komen te vervallen.

Op grond van artikel 16, derde lid, van de richtlijn jaarrekening mogen kleine rechtspersonen niet langer worden verplicht informatie te verschaffen over de aantallen en waarde van de (verschillende soorten) uitgegeven aandelen (artikel 17, eerste lid onder h en i, van de richtlijn jaarrekening). Het vijfde lid van artikel 396 wordt hiermee in overeenstemming gebracht.

Op grond van artikel 2:379 leden 1 en 2 BW moet elke rechtspersoon informatie verschaffen over deelnemingen, waaronder deelnemingen waarin de rechtspersoon aansprakelijk vennoot is. Op basis van de richtlijn jaarrekening mag deze informatie niet meer worden gevraagd van kleine rechtspersonen. Daarom worden vrijstellingen van deze verplichtingen toegevoegd aan artikel 396 lid 5.

De richtlijn jaarrekening heeft als uitgangspunt dat er van kleine rechtspersonen geen informatie wordt gevraagd over de moedermaatschappij van de rechtspersoon, maar biedt de mogelijkheid aan lidstaten deze informatie als extra toelichtingsvereiste voor te schrijven (artikel 16, tweede lid juncto artikel 17, eerste lid, onder m). Op grond van het derde lid van artikel 379 moet deze informatie thans door alle categorieën rechtspersonen worden vermeld. Voorgesteld wordt om kleine rechtspersonen in het vijfde lid van dit toelichtingsvereiste vrij te stellen.

Kleine rechtspersonen zijn op grond van artikel 2:382 BW reeds verplicht informatie te verschaffen over werknemers. Op basis van artikel 16, eerste lid, onder h, van de richtlijn jaarrekening kan deze informatie voor kleine rechtspersonen beperkt blijven tot het gemiddelde aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame personen. Artikel 396 wordt hiermee in overeenstemming gebracht door aan het vijfde lid een zin toe te voegen waarin de mededelingsplicht op grond van artikel 382 wordt beperkt.

Alle rechtspersonen dienen op grond van artikel 2:392 lid 1 onder c BW melding te maken van (het voorstel tot) de bestemming van de winst of verwerking van het verlies. In onderdeel L wordt voorgesteld deze informatie van de overige gegevens naar de toelichting op de jaarrekening te verplaatsen in een nieuw artikel 380c. Omdat deze informatie, vervat in artikel 17, eerste lid, onder o, van de richtlijn jaarrekening, niet langer gevraagd mag worden van kleine rechtspersonen, worden zij in het zevende lid van het voorgestelde artikel 380c vrijgesteld.

Evenmin staat de richtlijn jaarrekening toe dat van kleine rechtspersonen informatie wordt gevraagd over winstbewijzen en soortgelijke rechten (vergelijk artikel 17, eerste lid, onder j, van de richtlijn jaarrekening). In onderdeel L is voorgesteld deze informatie te verplaatsen van artikel 2:392 lid 1 onderdeel f, eerste zinsnede, naar een nieuw artikel 380d. In het zevende lid worden kleine rechtspersonen vrijgesteld van de verplichting in artikel 380d.

Verder wordt aan het zevende lid van artikel 396 toegevoegd dat artikel 392 betreffende de overige gegevens niet van toepassing is ten aanzien van kleine rechtspersonen. De richtlijn jaarrekening schrijft voor welke informatie kleine rechtspersonen dienen te verstrekken in de jaarrekening.

Lidstaten mogen niet meer informatie vereisen (artikel 4, leden 1 en 5, van de richtlijn jaarrekening). Hieruit volgt dat lidstaten evenmin aanvullende gegevens mogen vereisen. Daarom wordt voorgesteld artikel 392 niet van toepassing te verklaren voor kleine rechtspersonen. Dit laat kleine rechtspersonen overigens vrij deze informatie uit eigen beweging aan de jaarrekening toe te voegen.

Voorgesteld wordt om in het achtste lid artikel 380a betreffende de vermelding van gebeurtenissen na balansdatum van de publicatieplicht uit te sluiten. In onderdelen L en S wordt deze informatie verplaatst van de overige gegevens in artikel 392 naar de toelichting op de jaarrekening in een nieuw artikel 380a. Door de verschuiving naar de toelichting, zou deze informatie in beginsel onder de publicatieplicht vallen. Kleine rechtspersonen zijn thans vrijgesteld van de publicatie van overige gegevens (artikel 2:396 lid 8 BW). In het achtste lid wordt geregeld dat het huidige openbaar makingsregime voor kleine rechtspersonen ten aanzien van gebeurtenissen na balansdatum gehandhaafd blijft.

Onderdeel Y (artikel 397)

Artikel 3, derde lid, van de richtlijn jaarrekening geeft de grensbedragen voor middelgrote rechtspersonen. Deze worden in artikel 397 verwerkt. Hiermee wordt het maximale balanstotaal verhoogd van € 17,5 miljoen naar € 20 miljoen (lid 1, onderdeel a) en de netto-omzet van maximaal € 35 miljoen naar € 40 miljoen (lid 1, onderdeel b). Het maximaal aantal werknemers van 250 (lid 1, onderdeel c) is op grond van de richtlijn jaarrekening niet gewijzigd.

In artikel 2:382a is geregeld dat in de toelichting op de jaarrekening opgave moet worden gedaan van de honoraria voor de diensten van de accountant. Op grond van artikel 45, tweede lid, van de vierde richtlijn bestond een vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen om de accountantshonoraria te vermelden op voorwaarde dat deze gegevens aan de Autoriteit Financiële Markten werden verstrekt op diens verzoek. Op basis van artikel 18, eerste lid, onder b, van de richtlijn jaarrekening geldt de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen zonder deze voorwaarde, zodat deze in het vierde lid van artikel 397 wordt geschrapt.

De verplaatsing van een aantal vermeldingen van de overige gegevens naar de toelichting op de jaarrekening leidt tot een vernummering van artikel 2:392 BW (vgl. voorgestelde artikelen 2:380a, 380c en 380d). De verwijzing in het zevende lid naar bepaalde gegevens in artikel 2:393 BW, wordt hieraan aangepast.

Onderdeel Z (artikel 398)

In artikel 398 zijn voorschriften opgenomen over het gebruik van de vrijstellingen die op grond van artikel 396 gelden voor kleine rechtspersonen en op grond van artikel 397 voor middelgrote rechtspersonen. Op grond van de artikelen 396 en 397 wordt naar twee opeenvolgende balansdata gekeken om te beoordelen of een rechtspersoon als klein of groot kwalificeert. In het eerste lid van artikel 398 is een ingroeibepaling opgenomen voor nieuwe rechtspersonen. Voor nieuwe rechtspersonen wordt voor het bepalen van het toepasselijke jaarrekeningregime alleen gekeken naar de toestand op de balansdatum van het eerste boekjaar. Dit voorschrift wordt uitgebreid zodat het ook geldt voor het bepalen of een rechtspersoon aan de voorwaarden voor toepassing van het regime voor micro-ondernemingen voldoet.

Het tweede lid van artikel 398 regelt dat aandeelhouders zich kunnen verzetten tegen toepassing van het regime voor kleine of middelgrote rechtspersonen. De vrijstellingen van artikel 396 en 397 zijn van toepassing voor zover de algemene vergadering uiterlijk zes maanden na het begin van het boekjaar niet anders heeft besloten. Op deze manier kan zij bewerkstelligen dat in de jaarrekening meer informatie wordt verstrekt dan welke op grond van de wet voor kleine en middelgrote rechtspersonen is voorgeschreven. Hetzelfde wordt geregeld voor aandeelhouders van een rechtspersoon die gebruik kan maken van het verlichte regime voor micro-ondernemingen.

In het derde lid, onderdeel a, van artikel 398 is bepaald dat beursvennootschappen geen gebruik mogen maken van de vrijstellingen van de artikelen 396 en 397. Beleggingsmaatschappijen mogen dat op basis van het derde lid, onderdeel b, evenmin. Artikel 40 van de richtlijn jaarrekening bepaalt dat rechtspersonen die organisaties van openbaar belang zijn, geen gebruik mogen maken van de vrijstellingen die de richtlijn jaarrekening biedt. Dit heeft tot gevolg dat het niet van toepassing zijn van de vrijstellingen moet worden uitgebreid naar de overige organisaties van openbaar belang, dat wil zeggen banken en verzekeraars.

Voorgesteld wordt om het bepaalde met betrekking tot beleggingsmaatschappijen in het derde lid te laten staan, maar het bepaalde in het derde lid ten aanzien van beursvennootschappen te verplaatsen naar een nieuw zevende lid. Het regime voor micro-ondernemingen staat op grond van artikel 36, zevende lid, van de richtlijn jaarrekening ook niet open voor beleggings- en participatieondernemingen. In het derde lid wordt daarom artikel 395a betreffende het regime voor micro-ondernemingen toegevoegd.

Dat het regime voor micro-ondernemingen ook niet openstaat voor participatieondernemingen wordt geregeld in een voorgesteld nieuw zesde lid. Voor de definitie van participatieonderneming wordt verwezen naar artikel 2, onderdeel 15, van de richtlijn jaarrekening. Hierin is een participatieonderneming gedefinieerd als een onderneming die uitsluitend ten doel heeft 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.

In het zevende lid worden naast beursvennootschappen de overige organisaties van openbaar belang uitgesloten van het gebruik van de vrijstellingen (vgl. artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn jaarrekening). De vrijstellingen van artikel 395a tot en met 397 gelden niet voor a) beursvennootschappen (ondernemingen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van richtlijn 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten (PbEU 2013, L 182)), b) banken (kredietinstellingen in de zin van artikel 4, punt 1, van richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PbEU 2013, L 176) of instellingen voor elektronisch geld in de zin van richtlijn 2000/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 september 2000 betreffende de toegang tot, de uitoefening van en het bedrijfseconomisch toezicht op de werkzaamheden van instellingen voor elektronisch geld (PbEG 2000, L 275), en die geen

instellingen als bedoeld in artikel 2, lid 5, van genoemde richtlijn 2013/36/EU zijn) en c) verzekeraars (verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen (PbEU 1991, L 374)). Daarnaast kunnen op grond van onderdeel d bij algemene maatregel van bestuur rechtspersonen worden aangewezen die onder het regime van organisaties van openbaar belang vallen. Na een dergelijke aanwijzing kunnen zij geen gebruik maken van de vrijstellingen in de richtlijn jaarrekening. Met deze bepaling wordt uitvoering gegeven aan de mogelijkheid in artikel 2, onderdeel 1, onder d, van de richtlijn jaarrekening voor lidstaten om ondernemingen als organisatie van openbaar belang aan te wijzen. De redenen hiervoor kunnen zijn gelegen in de omvang of de maatschappelijke functie van deze ondernemingen. Zoals in het algemeen deel vermeld, is er op dit moment geen aanleiding om organisaties als zodanig aan te wijzen.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de omschrijving van banken in artikel 2, onderdeel 1, onder b, van de richtlijn jaarrekening, wordt verwezen naar richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (PbEU 2006, L 177). Omdat richtlijn 2006/48/EG inmiddels is vervangen en ingetrokken door richtlijn 2013/36/EU, wordt voorgesteld in artikel 398 lid 7, onderdeel b, naar deze laatste richtlijn te verwijzen.

Omdat de vrijstellingen op grond van het regime voor micro-ondernemingen evenmin openstaan voor organisaties van openbaar belang, wordt ook verwezen naar artikel 395a in het zevende lid.

Onderdeel AA (artikel 402)

Artikel 402 bevat een vrijstelling voor topholdings die een geconsolideerde jaarrekening opstellen. Voor de enkelvoudige jaarrekening kan de topholding de winst- en verliesrekening beperken tot de vermelding van het resultaat uit deelnemingen na belasting. Dit is in overeenstemming met artikel 39 van de richtlijn jaarrekening. Op grond van artikel 40 van de richtlijn jaarrekening mag deze vrijstelling niet worden toegepast wanneer de topholding een organisatie van openbaar belang is. Dit wordt uitgevoerd in het voorgestelde nieuwe tweede lid waarin voor organisaties van openbaar belang wordt verwezen naar de beschrijving daarvan in het zevende lid van artikel 398.

Onderdeel BB (artikel 403)

Artikel 403 bevat een vrijstelling voor rechtspersonen om een volledige jaarrekening op te maken wanneer de consoliderende topholding zich aansprakelijk heeft gesteld voor de schulden van de groepsmaatschappijen. Dit is in overeenstemming met artikel 37 van de richtlijn jaarrekening. In het eerste lid, onderdeel c, wordt nu nog verwezen naar de zevende richtlijn. Deze verwijzing wordt vervangen door een verwijzing naar de richtlijn jaarrekening. In de leden 4 en 5 van artikel 403 zijn bijzondere voorschriften opgenomen om de vrijstelling aan te laten sluiten bij de specifieke voorschriften voor de balans en de winst- en verliesrekening in het geval de tussenholding een bank of verzekeraar is. Op grond van artikel 40 van de richtlijn jaarrekening mag deze vrijstelling niet worden toegepast wanneer de tussenholding een organisatie van openbaar belang is. Dit betekent dat de specifieke voorschriften voor banken en verzekeraars in de leden 4 en 5 komen te vervallen. Voor het niet van toepassing zijn van de vrijstelling op organisaties van openbaar belang wordt verwezen naar het zevende lid van artikel 398, waarin deze organisaties worden beschreven.

Onderdeel CC (artikel 407)

De zevende richtlijn bevatte een lidstaatoptie om kleine groepen vrij te stellen van de consolidatieplicht. In artikel 23 van de richtlijn jaarrekening is deze lidstaatoptie vervallen: lidstaten moeten kleine groepen vrijstellen van consolidatie. In Nederland is gebruik gemaakt van de lidstaatoptie in de zevende richtlijn om kleine groepen vrij te stellen van de consolidatieplicht in artikel 2:407 lid 2 BW. Deze vrijstelling mocht op grond van de zevende richtlijn niet worden toegepast wanneer een in de consolidatie op te nemen onderneming een beursvennootschap is. De richtlijn jaarrekening bepaalt dat deze vrijstelling niet van toepassing is wanneer een in de consolidatie op te nemen onderneming een organisatie van openbaar belang is. Deze uitsluiting van de vrijstelling is dus uitgebreid van beursvennootschappen naar verzekeraars en banken. Artikel 2:407 lid 2 onder b zal worden uitgebreid naar alle organisaties van openbaar belang zodat er evenmin gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling indien een bank of verzekeraar tot de groep behoort.

Voorts bepaalt artikel 407 thans dat niet binnen zes maanden na de aanvang van het boekjaar tegen het gebruik van de vrijstelling schriftelijk bezwaar bij de rechtspersoon moet zijn gemaakt door ten minste een tiende van de leden of door houders van ten minste een tiende van het geplaatste kapitaal (artikel 2:407 lid 2 onder c). Voorgesteld wordt dat gebruik van de vrijstelling alleen kan worden verhinderd indien de algemene vergadering bezwaar maakt tegen toepassing. Omdat de vrijstelling van de consolidatieplicht niet langer een lidstaatoptie betreft, mag Nederland niet langer toestaan dat een minderheid van de leden of aandeelhouders gebruik van de vrijstelling kan blokkeren. Op deze wijze wordt in de wet wel voorzien in de vrijstelling van de consolidatieplicht, maar kan de algemene vergadering wel anders besluiten indien zij dat nodig acht.

Onderdeel DD (artikel 408)

In artikel 408 is een vrijstelling opgenomen voor tussenholdings van de plicht om te consolideren wanneer de topholding reeds consolideert. Deze vrijstelling is opgenomen in artikel 23 lid 3 van de richtlijn jaarrekening en bestond ook in de zevende richtlijn. In onderdeel c van het eerste lid van artikel 408 wordt nu nog verwezen naar de zevende richtlijn. Deze verwijzing wordt vervangen door een verwijzing naar de richtlijn jaarrekening.

Onderdelen EE-II (artikelen 447-451 BW) en artikel II (artikel 1 van de Wet op de economische delicten)

Zoals al is vermeld in paragraaf 2.11 van het algemeen deel en in de toelichting bij artikel 392a, zal de handhaving van de verplichting voor de winningsindustriesector en de sector voor de houtkap van oerbossen tot het opstellen en publiceren van een verslag over betalingen aan overheden, aansluiten bij die voor de jaarrekening. Nu dat verslag zowel in de richtlijn jaarrekening als in het BW is ingebed in het algemene jaarrekeningenrecht, ligt het voor de hand de handhaving daarbij te laten aansluiten. Voorgesteld wordt zowel de civielrechtelijke procedure bij de Ondernemingskamer van afdeling 16 van titel 9 van Boek 2 BW als de strafbaarstelling in de wet op de economische delicten (WED) zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing te verklaren ten aanzien van het verslag over betalingen aan overheden. Op die manier wordt in een passend handhavingstelsel voorzien ten aanzien van dit verslag.

De strafbaarstelling heeft betrekking op het niet voldoen aan de verplichting tot openbaarmaking van het verslag over betalingen aan overheden. In artikel 1, onder 4, WED, wordt het handelen in strijd met het voorschrift bij of krachtens artikel 2:392a BW als overtreding aangemerkt. Dat betekent dat een onderneming die geen verslag van betalingen aan overheden openbaar maakt, hoewel zij daartoe wel verplicht is, een overtreding begaat die kan worden gestraft met een geldboete van de vierde categorie als bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht (maximaal € 20.250).

In het kader van de civielrechtelijke handhaving kan iedere belanghebbende en de advocaat-generaal bij het ressortsparket in het openbaar belang, een procedure aanhangig maken bij de Ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam, zoals beschreven in afdeling 16 van titel 9 van Boek 2 BW. Deze procedure is vooral bruikbaar als belanghebbenden van mening zijn dat het verslag niet goed of niet volledig is opgesteld. De belanghebbende kan de Ondernemingskamer verzoeken de desbetreffende onderneming te bevelen het verslag in te richten overeenkomstig door de Ondernemingskamer te geven aanwijzingen (artikel 447, eerste lid, en 451, eerste lid).

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft geen rol in het kader van de naleving van deze bijzondere rapportageverplichting. De AFM is de onafhankelijke gedragstoezichthouder op de financiële markten van sparen, lenen, beleggen en verzekeren. Het onderhavige verslag gaat over twee specifieke grondstoffenindustrieën en strekt ertoe de verantwoordelijkheid en het goede bestuur van overheden te bevorderen. Daarom is de betrokkenheid van de AFM bij de ondernemingskamerprocedure uitgesloten ten aanzien van deze verslagen. Het gaat hier om de mogelijkheid van artikel 448, tweede lid, tot het doen van een verzoek tot het geven van aanwijzingen door de AFM en om het horen van de AFM door de Ondernemingskamer ingevolge artikel 450, vierde lid. Beide artikelen zijn buiten toepassing verklaard ten aanzien van de onderhavige verslagen.

Aangezien het bij het verslag net als bij de jaarrekening gaat om een jaarlijks terugkerend verslag, is er in de wet een termijn opgenomen van twee maanden na de datum waarop het verslag is gedeponneerd bij het handelsregister, waarbinnen het verzoek bij de Ondernemingskamer moet worden ingediend. De uitspraak op een dergelijk verzoek kan immers gevolgen hebben voor het verslag van het daarop volgende jaar, zodat zo snel mogelijk duidelijkheid moet worden verkregen over de juistheid van het verslag. Zie in dit verband ook de spoed waarmee de Ondernemingskamer dergelijke verzoeken ingevolge artikel 450, eerste lid, in behandeling moet nemen.

De verplichting voor de Ondernemingskamer in artikel 450, vijfde lid, om de accountant in de gelegenheid te stellen te worden gehoord, is niet relevant in het kader van het onderhavige verslag, aangezien dit verslag niet door een accountant gecontroleerd hoeft te worden. Ook dit lid is daarom buiten toepassing verklaard.

Ten slotte is ook het niet naleven van een bevel van de Ondernemingskamer uit hoofde van de hiervoor bedoelde afdeling 16, een overtreding in de zin van de artikel 1 onder 4 van de WED.

Artikel III

Dit artikel regelt de inwerkingtreding indien dit voorstel tot wet is verheven. De inwerkingtreding zal bij koninklijk besluit geschieden. Voorts wordt voorgesteld dat de veranderingen die in het

jaarrekeningenrecht worden doorgevoerd, eerst van toepassing zijn voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. De richtlijn jaarrekening biedt deze mogelijkheid in artikel 53. Hierdoor is duidelijk voor rechtspersonen vanaf wanneer zij de jaarrekening conform de nieuwe vereisten dienen in te richten. Daarnaast wordt toegestaan dat de nieuwe voorschriften over het boekjaar 2015 worden toegepast. Dit maakt het mogelijk dat rechtspersonen eerder gebruik kunnen maken van de vrijstellingen die de richtlijn jaarrekening biedt aan kleine en middelgrote rechtspersonen. Een dergelijke eerdere toepassing was ook mogelijk bij de laatste verhoging van de grensbedragen voor kleine en middelgrote rechtspersonen in 2006 (Stb. 2006, 474). Ten slotte is het ook mogelijk gemaakt om eerder dan over boekjaar 2016 een verslag over betalingen aan overheden openbaar te maken. Sommige EU-lidstaten overwegen om die regels eerder in werking te laten treden en daarom wordt ook voor Nederland de mogelijkheid geschapen om dit verslag eerder te publiceren.

Artikel IV

Deze wet kan worden aangehaald met de citeertitel Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening.

De Minister van Veiligheid en Justitie,

Transponeringstabel

Artikelen Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182)	Artikelen wetsvoorstel	Artikelen Boek 2 BW en andere bestaande wetgeving
1	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:360 BW
2	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie §2.1)	
3, eerste lid	2:395a BW (lidstaatoptie, zie §2.9)	
3, tweede lid	2:396 BW (lidstaatoptie, zie §2.1)	
3, derde lid	2:397 BW (lidstaatoptie, zie §2.1)	
3, vierde lid	2:397 BW (lidstaatoptie, zie §2.1)	
3, vijfde tot en met achtste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:396-397 jo. 407 BW
3, negende lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (bepaling voor niet-euro lidstaten)	
3, tiende tot en met twaalfde lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.1)	2:396-397 BW
3, dertiende lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (opdracht aan de Europese Commissie)	

4, eerste en tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:361 BW
4, derde en vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:362 BW
4, vijfde lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie §1)	
4, zesde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, niet op Nederland van toepassing)	
4, zevende lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (kennisgevingsplicht aan de Europese Commissie)	
4, achtste lid	behoeft geen implementatie (niet op Nederland van toepassing)	
5	2:380b BW	2:19 BW
6, eerste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:362, 363, 384, 385 BW
6, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §1 en §2.2)	2:384 BW
6, derde en vierde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §1 en §2.2)	2:362 en 363 BW
6, vijfde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §1 en §2.2)	2:384 BW
7, eerste tot en met derde lid	Besluit actuele waarde (lidstaadoptie, zie §2.2)	
8, eerste tot en met negende lid	behoeft geen implementatie	Besluit actuele waarde

	(lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §1 en §2.2)	
9, eerste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:363 BW en Besluit modellen jaarrekening
9, tweede lid	Besluit modellen jaarrekening	
9, derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:363 BW en Besluit modellen jaarrekening
9, vierde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §2.3)	
9, vijfde tot en met zevende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:362, 363 en 389 BW en Besluit modellen jaarrekening
10	2:365 en 386 BW en Besluit modellen jaarrekening	
11	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §2.3)	
12, eerste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	Besluit modellen jaarrekening
12, tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:367 en 373 BW en Besluit modellen jaarrekening
12, derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:364 BW en Besluit modellen jaarrekening
12, vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:366 BW en Besluit modellen jaarrekening
12, vijfde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:386 BW
12, zesde en zevende lid	2:387 BW	

12, achtste lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.3)	2:388 BW
12, negende lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.3)	2:385 BW
12, tiende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:375 en 386 BW
12, elfde lid	2:386 en 389 BW	
12, twaalfde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:374 BW
13, eerste lid	2:377 BW en Besluit modellen jaarrekening	
13, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, zie §2.3)	
14, eerste lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.3)	2:396 BW
14, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.3)	2:396 en 397 BW
15	2:363 BW	
16, eerste lid	2:375, 377, 381, 383 en 396 BW	
16, tweede lid	2:396 BW (lidstaatoptie, zie §2.4)	
16, derde lid	2:396 BW	
17, eerste lid, onderdelen a tot en met i, k tot en met n, p en r.	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:368, 374, 378, 379, 381b, 382, 383, 387 BW
17, eerste lid, onderdelen j, o en q	2:380a, 380c, 380d en 392 BW	
17, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.4)	2:379 BW

18, eerste lid, onder a en tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.4)	2:380 BW
18, eerste lid, onder b	2:397 jo. 382a BW	
18, derde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.4)	2:382a BW
19, aanhef		2:48, 49, 50, 58, 63b, 101, 102, 139, 153, 210, 212, 249, 263, 300, het opschrift van titel 9, het opschrift van afdeling 7 van titel 9, 391, 392, 393, 394, 397, 403, 408, en 425
19, eerste tot en met vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:391, 396 en 397 BW
20, eerste tot en met vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:391 BW en Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag
21	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:360 en 405 e.v. BW
22, eerste tot en met zesde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:406 jo. 24a, 24b en 24d BW
22, zevende tot en met negende lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §1)	
23, eerste lid	2:407 BW	
23, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §2.6)	
23, derde en vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:408 BW

23, vijfde en zesde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §2.6)	
23, zevende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	31a Wet op de ondernemingsraden
23, achtste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:408 BW
23, negende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:407 BW
23, tiende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:407 BW
24, eerste lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 BW
24, tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:405 BW
24, derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:413 BW
24, vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:411 BW
24, vijfde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:405 BW
24, zesde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:411 BW
24, zevende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:405 BW
24, achtste lid	behoeft geen implementatie	2:412 BW

	(reeds opgenomen in nationale wetgeving)	
24, negende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 jo 363 BW
24, tiende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 jo 384-390 BW
24, elfde en twaalfde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 BW
24, dertiende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 jo 374 BW
24, veertiende lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, niet op Nederland van toepassing)	
25, eerste tot en met derde lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie § 2.6)	
26, eerste en tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.6)	2:409 BW
27, eerste tot en met negende lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 jo 389 BW en Besluit actuele waarde
28, eerste tot en met derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 en 414 BW
29, eerste tot en met derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 BW
30, eerste lid	2:49, 58, 101, 210, 300 en 394 BW	
30, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaadoptie, zie §1)	

30, derde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 BW
31, eerste lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.7)	2:396 BW
31, tweede lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, reeds opgenomen in nationale wetgeving, zie §2.7)	2:397 BW
32, eerste en tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:395 BW
33, eerste en tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:101 en 394 BW
34, eerste lid	2:393 BW	
34, tweede lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:410 BW
35	393	
36, eerste lid	2:395a leden 3, 6 en 7 BW	
36, tweede lid	2:395a leden 4 en 5 BW	
36, derde lid	Besluit actuele waarde	
36, vierde lid	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:362 BW
36, vijfde lid	2:395a BW	
36, zesde lid	2:396 BW	
36, zevende lid	2:398 BW	
36, achtste lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (niet op Nederland van toepassing)	
36, negende lid	behoeft naar zijn aard geen implementatie (opdracht aan de	

	Europese Commissie)	
37	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:403 BW
38, eerste tot en met derde lid	behoeft geen implementatie (lidstaatoptie, zie §2.9)	
39	behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)	2:402 BW
40	2:398, 402, 403 en 407 BW	
41	behoeft naar zijn aard geen implementatie (definities)	
42 tot en met 46, eerste lid	2:392a BW	
46, tweede en derde lid, 47 tot en met 50	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie toelichting Afdeling 8a en artikel 392a)	
51	2:447 tot en met 451 BW en 1 WED	
52	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie § 2.11)	
53	Artikel III	
54	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie § 2.11)	
55	behoeft naar zijn aard geen implementatie (zie § 2.11)	