

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

De Nederlandse wet inzake het jaarrekeningenrecht (Titel 9 Boek 2 BW) is gewijzigd. De wijzigingen hebben belangrijke gevolgen voor de jaarverslaggeving van Nederlandse ondernemingen. Het is daarom van belang dat bestuurders, controllers en ieder die een jaarrekening van een onderneming opstelt op de hoogte is van de wijzigingen. In deze publicatie brengen wij u op de hoogte van de belangrijkste wijzigingen. De nieuwe bepalingen zijn van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

1 Opmaaktermijn en publicatietermijn

De maximale termijn voor het opmaken, vaststellen en publiceren van de jaarrekening is met één maand verkort. De jaarrekening moet voortaan uiterlijk binnen tien maanden na afloop van het boekjaar worden opgemaakt. De uiterste termijn van het publiceren van de jaarrekening bij het handelsregister is eveneens met één maand verkort. De jaarrekening moet dus uiterlijk 31 december van jaar t+1 worden gepubliceerd indien het boekjaar (t) gelijk is aan een kalenderjaar.

Indien alle aandeelhouders tevens bestuurder zijn, geldt ondertekening van de jaarrekening door alle bestuurders tevens als vaststelling van de jaarrekening. Dit betekent dat door de verkorting van de termijn de jaarrekening uiterlijk op 8 november van jaar t+1 (was 8 december) moet worden gepubliceerd bij het handelsregister indien het boekjaar (t) gelijk is aan het kalenderjaar.

Let op:

Houd bij het plannen van de werkzaamheden voor het opmaken van de jaarrekening 2016 in

2017 rekening met de kortere opmaaktermijn (31 oktober 2017) zodat u niet in tijdsproblemen komt.

2 Wijzigingen in groottecriteria

Rechtspersonen die onder de werking van Titel 9 Boek 2 BW vallen, worden onderscheiden naar verschillende groottecategorieën. Afhankelijk van de omvang van de rechtspersoon gelden meer of minder verslaggevingsvereisten. Naarmate de omvang van de rechtspersoon afneemt, nemen de vrijstellingen en vereenvoudigingen toe. In de gewijzigde Titel 9 Boek 2 BW zijn de grensbedragen voor de kleine en middelgrote rechtspersonen verhoogd waardoor een rechtspersoon eerder als kleine of middelgrote rechtspersoon wordt aangemerkt. Ook is er een nieuwe categorie microrechtspersonen toegevoegd. Op deze laatste categorie wordt nader ingegaan in paragraaf 3.

De nieuwe grensbedragen zijn opgenomen in tabel 1:

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Tabel 1: Nieuwe grensbedragen

	Micro	Klein	Middelgroot
Balanstotaal	≤ € 350.000	≤ € 6.000.000	≤ € 20.000.000
Netto-omzet	≤ € 700.000	≤ € 12.000.000	≤ € 40.000.000
Gemiddeld aantal werknemers	< 10	< 50	< 250

De omvang van de rechtspersoon wordt bepaald op geconsolideerde basis, ook als de rechtspersoon vrijgesteld is van het opmaken van een geconsolideerde jaarrekening. Indien de rechtspersoon op twee opeenvolgende balansdata aan twee of drie van de drie criteria voldoet, kwalificeert de rechtspersoon zich voor de betreffende categorie.

Bij oprichting van een nieuwe rechtspersoon wordt op balansdatum van het eerste boekjaar de grootte van de rechtspersoon vastgesteld. Indien de rechtspersoon per eerste balansdatum bijvoorbeeld middelgroot is, is het regime 'middelgroot' op de eerste jaarrekening van toepassing.

Let op:

Omdat de nieuwe grensbedragen fors hoger liggen dan de oude grensbedragen verdient het aanbeveling om na te gaan of uw onderneming nog in dezelfde groottecategorie valt. Indien u meerdere vennootschappen heeft, geldt dit zowel voor de moedermaatschappij als ook voor de deelnemingen. Het kan zijn dat door de indeling in een andere groottecategorie voor één of meerdere van uw vennootschappen meer vrijstellingen gelden.

3 Nieuwe categorie microrechtspersonen

In Titel 9 Boek 2 BW is een nieuwe categorie microrechtspersonen geïntroduceerd. Een

rechtspersoon is een microrechtspersoon indien hij gedurende twee opeenvolgende balansdata aan twee of drie van de volgende drie criteria voldoet:

- De waarde van de activa op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs bedraagt maximaal € 350.000;
- De netto-omzet bedraagt maximaal € 700.000;
- Het gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar bedraagt minder dan tien werknemers.

Voor de bepaling of een rechtspersoon als microrechtspersoon kwalificeert, worden de groottecriteria op geconsolideerde basis toegepast. Dit houdt in dat de waarde van de activa, de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar moeten worden meegeteld van groepsmaatschappijen die de rechtspersoon zou consolideren indien hij een geconsolideerde jaarrekening zou opmaken.

Microrechtspersonen zijn een onderdeel van de categorie kleine rechtspersonen. De vrijstellingen voor kleine rechtspersonen gelden daarom ook voor microrechtspersonen.

De belangrijkste vereenvoudigingen en vrijstellingen die specifiek zijn voor microrechtspersonen zijn in tabel 2 opgenomen.

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Tabel 2: Belangrijkste vereenvoudigingen en vrijstellingen voor microrechtspersonen.

Onderwerp	Nieuwe vereisten
Balans	De balans bevat in ieder geval de posten vaste activa, vlottende activa, eigen vermogen, voorzieningen en vreemd vermogen.
Winst-en-verliesrekening	De winst-en-verliesrekening bestaat in ieder geval uit de posten netto-omzet, overige bedrijfsopbrengsten, lonen, kosten van grond- en hulpstoffen, afschrijvingen en waardeverminderingen, overige bedrijfskosten, belastingen en resultaat na belastingen.
Toelichting	De microrechtspersoon is vrijgesteld van het opnemen van een toelichting bij de jaarrekening. Dit betekent onder meer dat geen waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen worden opgenomen.
Marktwaarde	De microrechtspersoon mag bij toepassing van de waarderingsgrondslag actuele waarde niet tegen marktwaarde waarderen. Financiële instrumenten, vastgoedbeleggingen en effecten mogen dus niet tegen marktwaarde op de balans worden opgenomen. Wanneer de microrechtspersoon toch wil waarderen tegen marktwaarde, dan moet hij het regime voor de 'kleine rechtspersoon' toepassen. <u>Let op:</u> bij toepassing van de waarderingsgrondslag historische kostprijs kan een waardevermindering naar lagere marktwaarde aan de orde zijn. Deze lagere marktwaarde bij toepassing van de waarderingsgrondslag historische kostprijs kwalificeert niet als waardering tegen marktwaarde.
Overlopende activa en passiva	De microrechtspersoon hoeft geen overlopende activa en passiva inzake bedrijfskosten (voorbeeld: huren) op te nemen in hun jaarrekening.
Eigen aandelen	Een NV moet (onderaan de balans) informatie opnemen over de verwerving en vervreemding van eigen aandelen.
Openbaar maken jaarrekening	De microrechtspersoon hoeft alleen de balans openbaar te maken bij het handelsregister.
Fiscale grondslagen	Bij toepassing van fiscale grondslagen moet de microrechtspersoon onder de balans vermelden dat hij de jaarrekening heeft opgemaakt op basis van fiscale grondslagen.

4 Wijzigingen specifiek voor kleine rechtspersonen

De bestaande faciliteiten voor kleine rechtspersonen blijven bestaan:

- vrijstelling opmaken bestuursverslag;
- vrijstelling accountantscontrole;
- opmaken beperkte balans, winst-en-verliesrekening met toelichting;

- openbaar maken beperkte balans en toelichting;
- vrijstelling consolidatieplicht;
- het toestaan van het toepassen van fiscale grondslagen in de jaarrekening.

Voor kleine rechtspersonen zijn verdergaande vereenvoudigingen in Titel 9 Boek 2 BW doorgevoerd. In tabel 3 zijn de oude en de nieuwe bepalingen opgenomen:

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Tabel 3: Wijzigingen met betrekking tot kleine rechtspersonen.

Onderwerp	Wat zijn de oude bepalingen?	Wat zijn de nieuwe bepalingen?
Geplaatst kapitaal	De rechtspersoon moet de aantallen en de waarde van de uitgegeven aandelen vermelden in de toelichting.	Deze bepaling is vervallen.
Geplaatst kapitaal in vreemde valuta	Indien het geplaatste kapitaal in vreemde valuta luidt moet de rechtspersoon de omrekenkoers en het bedrag in vreemde valuta in de toelichting vermelden.	Deze bepaling is vervallen.
Lijst kapitaalbelangen	De rechtspersoon moet de naam, woonplaats, het verschaft deel van het geplaatste kapitaal, en onder voorwaarden, het eigen vermogen en resultaat van deelnemingen in de toelichting vermelden. Tevens vermeldt de rechtspersoon in de toelichting de naam en woonplaats van het groepshoofd.	De rechtspersoon moet alleen de naam en woonplaats van de eerst consoliderende moedermaatschappij in de toelichting vermelden.
Rentevoet van schulden	De rechtspersoon vermeldt de rentevoet op schulden in de toelichting.	Deze bepaling is vervallen.
Verhoudingscijfer netto-omzet	De rechtspersoon vermeldt in de toelichting het verhoudingscijfer <i>in welke mate de netto-omzet ten opzichte van het voorgaand jaar is gestegen of gedaald</i> .	Deze bepaling is vervallen.
Werknemers	De rechtspersoon vermeldt in de toelichting het gemiddeld aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame personen, ingedeeld op een wijze die is afgestemd op de inrichting van het bedrijf. De rechtspersoon doet daarbij opgave van het aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is.	De in de toelichting op te nemen informatie over werknemers is beperkt tot het gemiddeld aantal werknemers gedurende het boekjaar (geen segmentatie meer vereist).
Overige gegevens en toelichting	De kleine rechtspersoon neemt overige gegevens op in de inrichtingsjaarrekening, maar niet in de publicatiejaarrekening.	De kleine rechtspersoon is zowel voor de inrichtings- als publicatiejaarrekening vrijgesteld van het opnemen van overige gegevens. De kleine rechtspersoon moet in de toelichting vermelden de gebeurtenissen na de balansdatum met belangrijke financiële gevolgen voor de rechtspersoon. Het gaat daarbij om gebeurtenissen die niet in de balans of winst-en-verliesrekening zijn verwerkt. In de openbaar te maken jaarrekening hoeft deze informatie niet te worden opgenomen.
Herwaarderingen	Geen	De kleine rechtspersoon moet voortaan de som van de herwaarderingen van elk van de posten van de vaste activa (immateriële vaste activa, materiële vaste activa en financiële vaste activa) vermelden die betrekking hebben op de activa die op balansdatum aanwezig zijn.

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

5 Wijzigingen met betrekking tot de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling

In tabel 4 zijn de wijzigingen in Titel 9 boek 2 BW met betrekking tot de verwerking, waardering en resultaatbepaling opgenomen. Deze wijzigingen zijn van toepassing op alle rechtspersonen, ongeacht hun grootte.

Tabel 4: Wijzigingen in verwerking, waardering en resultaatbepaling.

Onderwerp	Wat zijn de oude bepalingen?	Wat zijn de nieuwe bepalingen?
Verwerking en waardering van goodwill	Van derden gekochte goodwill kan op drie manieren worden verwerkt: <ul style="list-style-type: none"> – activeren en afschrijven over de verwachte gebruiksduur; – ineens ten laste van het eigen vermogen brengen; – ineens ten laste van het resultaat brengen. 	Van derden gekochte goodwill moet worden geactiveerd en afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Het is niet langer toegestaan goodwill ineens ten laste van het eigen vermogen of het resultaat te brengen.
	Geactiveerde goodwill wordt afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. De afschrijvingsduur mag langer zijn dan vijf jaar, echter alleen als de goodwill aan een aanzienlijk langer tijdvak kan worden toegerekend.	Geactiveerde goodwill wordt afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Als, in een uitzonderlijk geval, de gebruiksduur van goodwill niet betrouwbaar kan worden vastgesteld, wordt de goodwill afgeschreven in maximaal tien jaar.
	Als de afschrijvingsduur van goodwill langer is dan vijf jaar, moet de rechtspersoon de reden hiervoor in de toelichting vermelden.	Als de afschrijvingsduur niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, moet de rechtspersoon de reden voor de gekozen afschrijvingsduur in de toelichting vermelden.
	Een bijzondere waardevermindering van goodwill mag worden teruggenomen.	Een bijzondere waardevermindering van goodwill mag niet langer worden teruggenomen.

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Onderwerp	Wat zijn de oude bepalingen?	Wat zijn de nieuwe bepalingen?
Actuele waarde (im)materiële vaste activa, niet zijnde beleggingen	<p>Bij toepassing van actuele waarde worden materiële en immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, gewaardeerd tegen vervangingswaarde of lagere bedrijfswaarde.</p> <p>De vervangingswaarde is het bedrag dat nodig zou zijn om in de plaats van het actief, een ander actief te verkrijgen of te vervaardigen dat voor de bedrijfsuitoefening een in economisch opzicht gelijke betekenis heeft, onder aftrek van afschrijvingen.</p> <p>De rechtspersoon moet in de toelichting uiteenzetten hoe de vervangingswaarde is bepaald.</p>	<p>Bij de toepassing van actuele waarde is vervangingswaarde niet langer een toegestane waarderingsgrondslag. Materiële en immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, moeten voortaan worden gewaardeerd tegen actuele kostprijs.</p> <p>De actuele kostprijs is de prijs waartegen het betreffende actief op balansdatum zou kunnen worden gekocht of vervaardigd, inclusief de bijkomende kosten, onder aftrek van afschrijvingen.</p> <p>De rechtspersoon moet in de toelichting uiteenzetten hoe de actuele kostprijs is bepaald.</p>
	<p>Indien de rechtspersoon heeft besloten een (im)materieel vast actief te verkopen waardeert de rechtspersoon het betreffende actief tegen opbrengstwaarde.</p>	<p>Indien de realiseerbare waarde van (im)materiële vaste activa lager is dan de actuele kostprijs waardeert de rechtspersoon de betreffende activa tegen de lagere realiseerbare waarde. De realiseerbare waarde is de hoogste van de bedrijfswaarde en de opbrengstwaarde.</p>
Actuele waarde voorraden, niet zijnde agrarische voorraden	Bij toepassing van actuele waarde worden voorraden gewaardeerd tegen vervangingswaarde.	Voorraden worden tegen kostprijs gewaardeerd. De waarderingsgrondslag actuele waarde is niet langer van toepassing voor voorraden.
Actuele waarde agrarische voorraden	Bij toepassing van actuele waarde worden agrarische voorraden gewaardeerd tegen opbrengstwaarde	De waardering van agrarische voorraden is ongewijzigd.

6 Wijzigingen met betrekking tot presentatie en toelichting

In tabel 5 zijn de wijzigingen in Titel 9 boek 2 BW met betrekking tot de presentatie en toelichting opgenomen. De nieuwe bepalingen

hebben betrekking op kleine, middelgrote en grote rechtspersonen, tenzij anders is vermeld. Omdat microrechtspersonen geen toelichting in hun jaarrekening hoeven op te nemen, zijn deze bepalingen niet van toepassing op microrechtspersonen.

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Tabel 5: Wijzigingen met betrekking tot presentatie en toelichting.

Onderwerp	Wat zijn de oude bepalingen?	Wat zijn de nieuwe bepalingen?
Algemene informatie	Geen	De rechtspersoon moet de volgende algemene informatie in de toelichting van de jaarrekening opnemen: <ul style="list-style-type: none"> – naam van de rechtspersoon; – rechtsvorm van de rechtspersoon; – zetel van de rechtspersoon; – het nummer waaronder de rechtspersoon bij het handelsregister is ingeschreven.
Volgorde in toelichting	Geen	De toelichting moet de volgorde van de posten in de balans en winst-en-verliesrekening aanhouden.
Toelichting resterende looptijd schulden	Voor elk van de in artikel 2:375 lid 1 BW vermelde soorten schulden moet worden aangegeven: <ul style="list-style-type: none"> – tot welk bedrag de looptijd langer is dan één jaar; – tot welk bedrag de looptijd langer is dan vijf jaar; – de rentevoet. 	Voor elk van de in artikel 2:375 lid 1 BW vermelde soorten schulden moet worden aangegeven: <ul style="list-style-type: none"> – tot welk bedrag de looptijd langer is dan één jaar; – de rentevoet. De vermelding van het bedrag van de schulden waarvan de looptijd langer is dan vijf jaar, mag onder de nieuwe Titel 9 Boek 2 BW op het totaalniveau van de schulden gebeuren. <p>PS. Kleine en microrechtspersonen hoeven de rentevoet niet te vermelden.</p>
Toelichting verstrekte zekerheden	Voor elk van de in artikel 2:375 lid 1 BW vermelde soorten schulden moeten de verstrekte zakelijke zekerheden worden vermeld.	De verstrekte zakelijke zekerheden hoeven niet meer per soort schuld te worden vermeld. Volstaan kan worden met de vermelding van de verstrekte zekerheden op het totaalniveau van de schulden.
Leningen aan bestuurders en commissarissen	De rechtspersoon moet met betrekking tot aan bestuurders en commissarissen verstrekte leningen in de toelichting vermelden: <ul style="list-style-type: none"> – de nog openstaande bedragen; – de rentevoet; – de belangrijkste overige bepalingen; – de aflossingen gedurende het boekjaar. 	Onder de nieuwe Titel 9 Boek 2 BW moet de rechtspersoon aanvullend vermelden: <ul style="list-style-type: none"> – de afgewaardeerde bedragen en – de bedragen waarvan werd afgezien.
Buitengewone en bijzondere baten en lasten	In de modellen voor de winst-en-verliesrekening zijn de posten buitengewone baten en lasten en belastingen over de buitengewone baten en lasten opgenomen.	Het is niet langer toegestaan buitengewone baten en lasten op te nemen in de jaarrekening. De modellen voor de winst-en-verliesrekening zijn daarop aangepast.
	Geen	De rechtspersoon moet het bedrag en de aard van de posten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen, vermelden in de toelichting.
Modellen winst-en-verliesrekening	De winst-en-verliesrekening kan volgens een horizontale en een verticale opstelling worden gepresenteerd.	De winst-en-verliesrekeningmodellen G en H met een horizontale opstelling, waarbij de lasten debet en de baten credit worden gepresenteerd, zijn

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Onderwerp	Wat zijn de oude bepalingen?	Wat zijn de nieuwe bepalingen?
Vermelding voorwaardelijke activa en verplichtingen	Geen	<p>vervallen.</p> <p>De nieuwe Titel 9 Boek 2 BW vereist dat de rechtspersoon in de toelichting vermeldt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - voorwaardelijke activa (bijvoorbeeld door de rechtspersoon zelf ingediende claim tegen een derde partij); - voorwaardelijke verplichtingen (bijvoorbeeld een toezegging aan afnemers dat zij een vastgesteld bedrag ontvangen onder de voorwaarde dat de afnemers een bepaalde netto-omzet afnemen); - niet-verwerkte verplichtingen (bijvoorbeeld een door een derde tegen de rechtspersoon ingediende claim waarvan de toekenning zeer onwaarschijnlijk is). <p>Het gaat bij deze vermeldingen om nog niet in de balans opgenomen activa en verplichtingen. Als activa en verplichtingen reeds in de balans zijn verwerkt, dan is deze bepaling niet van toepassing.</p>
Van overige gegevens naar toelichting	<p>Onder de overige gegevens worden opgenomen:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. de niet in de balans of winst-en-verliesrekening opgenomen gebeurtenissen na de balansdatum met belangrijke financiële gevolgen voor de rechtspersoon en zijn geconsolideerde maatschappijen, onder mededeling van de omvang van die gevolgen; b. de opgave van de bestemming van de winst of de verwerking van het verlies, of, zolang deze niet vaststaat, het voorstel daartoe; c. de opgave van het aantal winstbewijzen en soortgelijke rechten, met vermelding van de bevoegdheden die zij geven; d. de statutaire regeling omtrent de bestemming van de winst; e. de statutaire regeling omtrent de bijdrage in een tekort van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij, voor zover deze van de wettelijke bepalingen afwijkt; f. de lijst van namen van degenen aan wie een bijzonder statutair recht inzake de zeggenschap in de rechtspersoon toekomt, met een omschrijving van de aard van dat recht; g. een opgave van het aantal stemrechtloze aandelen en het aantal aandelen dat geen of slechts een beperkt recht geeft tot deling in de winst of reserves van de vennootschap, met vermelding van de bevoegdheden die zij geven; h. opgave van het bestaan van nevenvestigingen en van de landen waar nevenvestigingen zijn, alsmede van hun handelsnaam indien deze afwijkt van die van de rechtspersoon. 	<p>De rechtspersoon neemt de onder punt a tot en met c opgenomen informatie niet langer op onder de overige gegevens maar in de toelichting.</p> <p>De rechtspersoon neemt de onder punt d tot en met h opgenomen informatie onder de overige gegevens op.</p> <p>PS. Kleine rechtspersonen vermelden alleen de onder a. opgenomen informatie in de toelichting. Kleine rechtspersonen nemen geen overige gegevens op.</p>

Belangrijke wijzigingen in de jaarverslaggeving

Middelgrote rechtspersonen zijn onder de nieuwe Titel 9 Boek 2 BW onvoorwaardelijk vrijgesteld van het vermelden van accountants-honoraria in de toelichting van de jaarrekening. Voorheen waren middelgrote rechtspersonen vrijgesteld van het opnemen van deze informatie in de toelichting, echter wel onder de voorwaarde dat betreffende informatie op verzoek aan de AFM werd verstrekt. Die voorwaarde is nu vervallen.

7 Overige wijzigingen: bestuursverslag

De term jaarverslag is in de wet vervangen door de term bestuursverslag. De term bestuursverslag is door de wetgever niet bedoeld als verplicht te hanteren terminologie. Dat betekent dat bijvoorbeeld ook de term directieverslag of verslag van de raad van bestuur kan worden gehanteerd.

In de nieuwe Titel 9 Boek 2 BW is opgenomen dat de accountant moet toetsen of het bestuursverslag in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat. Indien het bestuursverslag materiële onjuistheden bevat, dan moet de accountant in de controleverklaring melding doen van de aard van die onjuistheden.

Voor vragen neem contact op met uw adviseur bij Baker Tilly Berk.

Oktober 2016