

Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening

De wettelijke regels voor de jaarverslaggeving, zoals beschreven in Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en enkele gerelateerde Besluiten, zijn op onderdelen herzien. De herziening is het gevolg van de implementatie van de EU-Richtlijn jaarrekening (Richtlijn 2013/34/EU), de vervanger van de 4^e en 7^e EG-Richtlijn, in de Nederlandse wet.

De EU-Richtlijn jaarrekening beoogt het jaarrekeningenrecht binnen de EU 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 of in de houtkap van oerbossen ('country-by-country reporting'). Al deze zaken zijn via de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening verwerkt in Titel 9, daarnaast zijn enkele gerelateerde Besluiten aangepast.

De herziene wettelijke bepalingen gelden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016; eerdere toepassing is toegestaan.



In deze factsheet besteden wij aandacht aan de recente wijzigingen in het Nederlandse jaarrekeningsrecht als gevolg van de invoering van de nieuwe EU-Richtlijn jaarrekening (Richtlijn 2013/34/EU). De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om de wettelijke regels - met name Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (verder: Titel 9) - alleen aan te passen daar waar dit echt noodzakelijk was op grond van de EU-Richtlijn. Een integrale herziening van Titel 9 is achterwege gelaten, zodat de structuur van Titel 9 grotendeels intact is gebleven.

Inhoud

1. Inleiding	2
2. Regimes voor middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen	3
3. Verwerking en waardering van goodwill	6
4. Wijzigingen in presentatie- en toelichtingseisen	7
5. Organisaties van openbaar belang	9
6. Bestuursverslag en onderzoek door de accountant	10
7. Actuele waarde	11
8. Verslag van betalingen aan overheden ('country-by-country reporting')	12
9. Andere belangrijke wijzigingen in Boek 2 BW	13
10. Wijzigingen in besluiten	14
11. Overgangsbepalingen	15
Bijlage	16

1. Inleiding

Op 9 oktober 2015 is de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening gepubliceerd in het Staatsblad, op 19 oktober 2015 gevolgd door de publicatie van wijzigingen in enkele gerelateerde Besluiten. De datum van inwerkingtreding van de wet en de Besluiten is bij Koninklijk Besluit bepaald op 1 november 2015. Hiermee is de EU-Richtlijn jaarrekening (Richtlijn 2013/34/EU) geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving, met name Titel 9.

De gewijzigde wettelijke bepalingen gelden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016. Eerdere toepassing is toegestaan, mits alle nieuwe bepalingen in Titel 9 en gerelateerde Besluiten vanaf dezelfde datum worden toegepast. De wetgever heeft zich niet uitgelaten over de vraag vanaf welk boekjaar de gewijzigde bepalingen mogen worden toegepast. Een redelijke wetsuitleg is dat eerdere toepassing mogelijk is voor boekjaren waarvoor de jaarrekening:

- nog niet was opgemaakt op 1 november 2015 (datum inwerkingtreding nieuwe wet); en
- wordt opgemaakt binnen de nieuwe wettelijk toegestane opmaaktermijn van 10 maanden en wordt gepubliceerd binnen de nieuwe maximale deponeringstermijn van 12 maanden.

Dit betekent dat (bij boekjaar gelijk aan kalenderjaar) in de jaarrekening 2015 voor het eerst gebruik kan worden gemaakt van de gewijzigde wettelijke bepalingen.

Deze factsheet gaat in op de belangrijke wijzigingen in Titel 9 en gerelateerde Besluiten, gegroepeerd naar de volgende deelonderwerpen:

- Regimes voor middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen
- Verwerking en waardering van goodwill
- Wijzigingen in presentatie- en toelichtingseisen
- Organisaties van openbaar belang
- Onderzoek van bestuursverslag door de accountant
- Actuele waarde
- Verslag van betalingen aan overheden ('country-by-country reporting')
- Andere belangrijke wijzigingen in Boek 2 BW
- Wijzigingen in besluiten
- Overgangsbepalingen

In de bijlage is een gedetailleerd overzicht opgenomen van de belangrijke wijzigingen in Titel 9.



2. Regimes voor middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen

Op het gebied van de jaarrekeningregimes is sprake van enkele belangrijke wijzigingen, te weten:

- Verhoging van drempelwaarden voor middelgrote en kleine rechtspersonen en introductie van drempelwaarden voor micro-rechtspersonen.
- Introductie van een nieuwe grootteklasse 'micro-rechtspersonen' met bijbehorende inrichtings- en deponeringsvrijstellingen.
- Wijzigingen in bestaande vrijstellingen voor middelgrote en kleine rechtspersonen. Zie hiervoor paragraaf 4.
- Uitsluiting van de jaarrekeningregimes voor middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen voor bepaalde typen organisaties.

Verhoging van drempelwaarden voor kleine en middelgrote rechtspersonen en introductie van drempelwaarden voor micro-rechtspersonen

De drempelwaarden 'netto-omzet' en 'totaal activa' zijn verhoogd met 36% (voor kleine rechtspersonen) respectievelijk 14% (voor middelgrote rechtspersonen); de drempelwaarde 'gemiddeld aantal werknemers' is niet gewijzigd. Voor de nieuwe grootteklasse micro-rechtspersonen (zie hierna) zijn nieuwe drempelwaarden geïntroduceerd.

Per grootteklasse gelden met ingang van 1 januari 2016 de volgende drempelwaarden (ook wel groottecriteria genoemd), toe te passen op geconsolideerde basis:

Evenals voorheen valt een rechtspersoon in een grootteklasse als hij op twee opeenvolgende balansdata - zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata - voldoet aan ten minste twee van de drie criteria van die grootteklasse.

Om globaal inzicht te geven in de gevolgen van de nieuwe drempelwaarden voor de indeling in grootteklassen, is in de Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel becijferd wat de gevolgen zijn van enerzijds de introductie van de grootteklasse 'micro-rechtspersonen' en anderzijds de verhoging van de drempelwaarden voor kleine en middelgrote rechtspersonen. Het aantal rechtspersonen per grootteklasse verandert hierdoor als volgt (indicatief, op basis van gedeponeerde jaarrekeningen in de periode 2013/2014):

	KvK tellingen 2013/2014	Indicatieve verschuivingen	Herziene tellingen 2013/2014
Groot	4.300		4.200
Middelgroot	8.100	100	5.500
Klein	680.600	2.700	29.100
Micro	-	654.200	654.200

Drempelwaarde	Micro	Klein (voor zover niet micro)	Middelgroot (voor zover niet micro of klein)
Totaal activa (euro)	≤ 350.000 (nieuw)	≤ 6.000.000 (was: 4.400.000)	≤ 20.000.000 (was: 17.500.000)
Netto-omzet (euro)	≤ 700.000 (nieuw)	≤ 12.000.000 (was: 8.800.000)	≤ 40.000.000 (was: 35.000.000)
Gemiddeld aantal werknemers	< 10 (nieuw)	< 50 (ongewijzigd)	< 250 (ongewijzigd)

De nieuwe drempelwaarden gelden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016, maar eerdere toepassing is toegestaan. Hoewel dit niet zo blijkt uit de wet en de Memorie van Toelichting, is de interpretatie dat bij eerste toepassing van de nieuwe drempelwaarden in een boekjaar ook de cijfers van het vergelijkende boekjaar mogen worden getoetst aan de nieuwe drempelwaarden. Deze interpretatie is van belang omdat de overstap naar een ander grootteregime pas is toegestaan als op twee opeenvolgende balansdata is voldaan aan ten minste twee van de drie drempelwaarden van dat grootteregime.

Het vorenstaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld (voor een rechtspersoon met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar):

	2013	2014	2015	2016
Grootteklasse onder oude drempelwaarden	Middelgroot	Middelgroot	Middelgroot	Middelgroot
Grootteklasse onder nieuwe drempelwaarden	Klein	Klein	Klein	Klein
Toepasselijk regime bij toepassing nieuwe drempelwaarden vanaf boekjaar 2016		Middelgroot	Middelgroot	Klein
Toepasselijk regime bij toepassing nieuwe drempelwaarden vanaf boekjaar 2015		Middelgroot	Klein	Klein



Conclusie is dat de nieuwe drempelwaarden direct van invloed zijn op het toepasselijke grootteregime in het eerste boekjaar dat wordt getoetst aan de nieuwe drempelwaarden. De vergelijkende cijfers mogen dan namelijk - op grond van de hiervoor genoemde interpretatie - ook worden getoetst aan die nieuwe drempelwaarden, ook al waren op de jaarrekening van het vorige boekjaar nog de oude drempelwaarden van toepassing. Het voorgaande geldt ook voor de nieuwe categorie micro-rechtspersonen.

Nieuwe grootteklasse 'micro-rechtspersonen'

De nieuwe grootteklasse 'micro-rechtspersonen' is een afsplitsing van de grootteklasse 'kleine rechtspersonen'. Artikel 395a (nieuw) vermeldt de drempelwaarden (zie hiervoor) en de inrichtings- en deponeringsvoorschriften voor deze nieuwe klasse. Deze voorschriften zijn beperkter dan die voor kleine rechtspersonen.

De belangrijkste inrichtings- en deponeringsbepalingen voor micro-rechtspersonen zijn:

- Balans (afdeling 3): de balans mag beperkt blijven tot de volgende posten: vaste activa (met afzonderlijke vermelding van de kosten in verband met oprichting en uitgifte van aandelen), vlottende activa (met afzonderlijke vermelding van opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal), eigen vermogen, voorzieningen en schulden.
- Winst-en-verliesrekening (afdeling 4): de winst-en-verliesrekening mag beperkt blijven tot de volgende posten: netto-omzet, overige bedrijfsopbrengsten, lonen, kosten van grond- en hulpstoffen, afschrijvingen en waardeverminderingen activa, overige bedrijfskosten, belastingen en resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening na belastingen.
- Toelichtingen (afdeling 5): er hoeft geen toelichting te worden opgesteld. Dit betekent ook dat geen gegevens over het aandelenkapitaal en geen mutatieoverzicht eigen vermogen hoeven te worden opgenomen.

- Grondslagen voor waardering en resultaatbepaling (afdeling 6): de in deze afdeling vermelde toelichtingen hoeven niet worden gegeven. Dit betekent dat de toegepaste grondslagen niet hoeven te worden vermeld.
- Bestuursverslag (afdeling 7): er hoeft geen bestuursverslag te worden opgesteld.
- Overige gegevens (afdeling 8): er hoeven geen Overige gegevens te worden opgenomen.
- Accountantscontrole (afdeling 9): er hoeft geen accountantscontrole plaats te vinden.
- Overlopende posten: er hoeven geen overlopende posten te worden opgenomen ter zake van de overige bedrijfskosten (vrijstelling van het toerekeningsbeginsel). Dergelijke kosten mogen worden verwerkt in het boekjaar van betaling (kasstelsel).
- Deponering (artikel 394): uitsluitend de beperkte balans (zie hiervoor) moet worden gepubliceerd.
- Besluit Modellen Jaarrekening: dit Besluit is niet van toepassing.
- Besluit Actuele Waarde: waardering tegen marktwaarde is niet toegestaan.
- Fiscale waarderingsgrondslagen (artikel 3 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen): indien gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om fiscale waarderingsgrondslagen toe te passen, hoeft niet te worden toegelicht bij welke posten deze fiscale grondslagen leiden tot een afwijking van de grondslagen volgens afdeling 6 van Titel 9.

Bij de winst-en-verliesrekening van micro-rechtspersonen valt op dat de wetgever uitsluitend (vrijstellingen in) het categoriale model behandelt. Het functionele model (artikel 377 lid 4) wordt niet genoemd, wat impliceert dat micro-rechtspersonen bij toepassing van dit model geen gebruik kunnen maken van vrijstellingen in de presentatie.

Verder is niet duidelijk hoe de winst-en-verliesrekening moet worden gepresenteerd als gebruik wordt gemaakt van de bedoelde vrijstellingen ter zake van het categoriale model, aangezien het niet mogelijk is om te komen tot sluitende (sub)totalen met alleen de verplicht op te nemen posten.

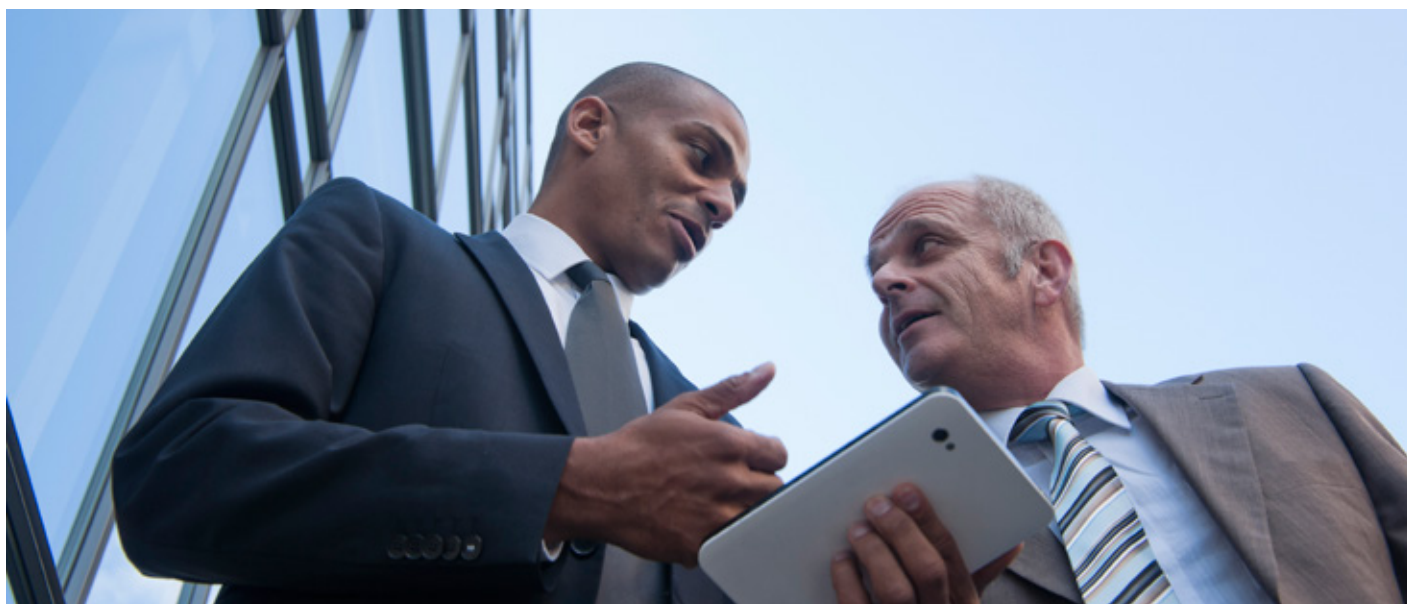
Uitsluiting van de jaarrekeningregimes van middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen voor bepaalde typen organisaties

De toepasbaarheid van de regimes voor middelgrote, kleine en micro-rechtspersonen is ingeperkt. De volgende groepen organisaties die onder de werkingssfeer van Titel 9 vallen mogen genoemde regimes niet (meer) toepassen:

- Rechtspersonen die hun jaarrekening opstellen op basis van EU-IFRS.
- Organisaties van openbaar belang. Zie paragraaf 5.
- Beleggingsmaatschappijen en maatschappijen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) waarvoor artikel 401 lid 1 geldt.

Vorengenoemde organisaties dienen altijd het regime voor grote rechtspersonen toe te passen, ongeacht hun omvang.

Verder mogen participatieondernemingen (als bedoeld in EU-Richtlijn 2013/34/EU) niet het regime voor micro-rechtspersonen toepassen.



3. Verwerking en waardering van goodwill

De bepalingen over de verwerking en waardering van bij overnames betaalde goodwill zijn gewijzigd. Hierna volgt een toelichting op de belangrijke wijzigingen. De overgangsbepalingen worden behandeld in paragraaf 11.

Verwerking (art. 389 lid 7)

Bij overnames kan sprake zijn van door de overnemende partij betaalde goodwill. Goodwill is het positieve verschil tussen de verkrijgingsprijs en de eerste waardering (tegen reële waarde) van de overgenomen identificeerbare activa en verplichtingen. De volgende verwerkingswijzen waren respectievelijk zijn toegestaan:

	Art. 389 lid 7 (oud)	Art. 389 lid 7 (nieuw)
Activeren en afschrijven	✓	✓
Activeren en niet afschrijven (IFRS)	✗	✗
Direct ten laste van eigen vermogen	✓	✗
Direct ten laste van resultaat	✓	✗

Artikel 389 lid 7 (nieuw) staat dus alleen nog toe om betaalde goodwill te activeren en af te schrijven over de verwachte gebruiksduur. De 'IFRS-methode' (activeren, niet afschrijven en een verplichte jaarlijkse test op bijzondere waardeverminderingen) was en is niet toegestaan. Opgemerkt wordt dat de herziene Titel 9, net als de oude Titel 9, geen bepalingen kent voor de verwerking van negatieve goodwill. De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) kent hiervoor wel bepalingen in RJ 216 (alineä 233-235).

Activering en afschrijving van goodwill betekent dat - net als voorheen - vanaf het moment van eerste verwerking rekening moet worden gehouden met eventuele duurzame waardeverminderingen (artikel 387 lid 3). De RJ kent hiervoor nadere bepalingen in RJ 121.

Waardering (art. 386 lid 3, art. 387 lid 5)

Geactiveerde goodwill moet worden afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. In artikel 386 lid 3 (oud) was bepaald dat de afschrijvingsduur alleen langer dan vijf jaar mocht zijn als de goodwill kon worden toegerekend aan een aanzienlijk langer tijdvak. Feitelijk kwam dit neer op een weerlegbare veronderstelling dat de gebruiksduur van goodwill niet langer was dan vijf jaar. In artikel 386 lid 3 (nieuw) is de genoemde bepaling (en de daarmee samenhangende weerlegbare veronderstelling) geschrapt.

Bepaald is verder dat wanneer de gebruiksduur van goodwill niet op betrouwbare wijze kan worden geschat, afschrijving dient plaats te vinden over ten hoogste tien jaar. De wetgever heeft benadrukt dat het niet op betrouwbare wijze kunnen schatten van de gebruiksduur van goodwill alleen in uitzonderlijke gevallen aan de orde zal zijn.

Tenslotte bepaalt artikel 387 lid 5 (nieuw) dat een verwerkte bijzondere waardevermindering ('impairment') van goodwill niet op een later moment mag worden teruggenomen, ook niet als de oorzaak van de eerdere waardevermindering heeft opgehouden te bestaan. De oude wettelijke bepalingen kenden niet een dergelijk terugnameverbod. Wel stelde RJ 121 strenge eisen aan het mogen terugnemen van eerdere waardeverminderingen. De RJ 121 bepalingen zullen in lijn worden gebracht met het verbod uit artikel 387 lid 5 (nieuw).

Toelichting (art. 386 lid 3)

Op grond van artikel 386 lid 3 (nieuw) dienen de redenen voor de afschrijvingsduur van goodwill te worden toegelicht, maar deze toelichtingseis geldt alleen voor gevallen dat de gebruiksduur van goodwill niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Onder de oude wettelijke bepalingen moesten de redenen voor de afschrijvingsduur van goodwill worden toegelicht als deze langer was dan vijf jaar.

4. Wijzigingen in presentatie- en toelichtingseisen

De bestaande presentatie- en toelichtingseisen in Titel 9 zijn op onderdelen herzien.

Allereerst moeten de volgende drie informatie-elementen in het vervolg worden opgenomen in de toelichting van de jaarrekening in plaats van onder de Overige gegevens:

- Artikel 380a (nieuw): gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen, inclusief de omvang daarvan.
- Artikel 380c (nieuw): resultaatbestemming of, zolang deze niet vaststaat, het voorstel daartoe.
- Artikel 380d (nieuw): winstbewijzen en soortgelijke rechten.

Inhoudelijk gezien gaat het hier niet om wijzigingen maar slechts om verplaatsingen binnen de jaarstukken.

Verder zijn enkele nieuwe toelichtingseisen geïntroduceerd, te weten:

- Artikel 377 lid 7 (nieuw): vermelding van het bedrag en de aard van baten en lasten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend. Hieronder vallen bijvoorbeeld correcties uit hoofde van fourterstel, zoals behandeld in RJ 150.
- Artikel 377 lid 8 (nieuw): vermelding van het bedrag en de aard van baten en lasten die van uitzonderlijk grote omvang zijn of die in uitzonderlijke mate voorkomen. De term 'uitzonderlijk' is volgens de Memorie van Toelichting te vergelijken met de term 'bijzonder' die de RJ hanteert (RJ 270.404).
- Artikel 380b (nieuw): vermelding van naam, rechtsvorm en zetel van de rechtspersoon en het nummer waaronder de rechtspersoon is ingeschreven in het handelsregister. Deze informatie was al grotendeels voorgeschreven in RJ 300.105.

- Artikel 381 lid 1 (nieuw): vermelding van op balansdatum bestaande voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen (naast de reeds bestaande eis tot vermelding van meerjarige financiële verplichtingen). Deze nieuwe toelichtingseis sluit aan op RJ 252 en is vooral bedoeld als codificatie van de bestaande praktijk.
- Artikel 383 lid 2 (nieuw): vermelding van afgewaardeerde bedragen en kwijtgescholden bedragen inzake leningen, voorschotten en garanties ten behoeve van bestuurders en commissarissen.

Tenslotte zijn enkele bestaande toelichtingseisen gewijzigd, te weten:

- Buitengewone baten en lasten: deze baten en lasten, die gezien de definitie al nagenoeg nooit voorkwamen in de praktijk, hoeven niet meer als zodanig te worden gepresenteerd en toegelicht. Deze vallen nu onder de toelichting inzake bijzondere baten en lasten (artikel 377 lid 8 (nieuw)). Zie hiervoor de voorgaande opsomming.
- Schulden met een resterende looptijd van meer dan vijf jaar: dit bedrag hoeft alleen nog te worden vermeld voor het totaal van de schulden, niet meer per categorie schulden. Het bedrag van de schulden met een resterende looptijd van meer dan een jaar moet nog steeds wel worden vermeld per categorie schulden.
- Gestelde zakelijke zekerheden: deze hoeven alleen nog te worden toegelicht voor het totaal van de schulden, niet meer per categorie schulden.

De vorengenoemde wijzigingen gelden in principe voor alle rechtspersonen, ongeacht hun omvang. Daarnaast zijn echter ook enkele wijzigingen doorgevoerd in de vrijstellingen voor kleine en middelgrote rechtspersonen, zoals beschreven in de artikelen 396 en 397.

Voor kleine rechtspersonen zijn enkele nieuwe vrijstellingen geïntroduceerd maar zijn ook enkele bestaande vrijstellingen geschrapt. Het gaat hierbij om vrijstellingen ter zake van de inrichtingsjaarrekening, maar deze werken ook door in de deponeringsjaarrekening.

Toelichtingen die kleine rechtspersonen moeten gaan opnemen (vervallen vrijstellingen):

- Informatie over de som van de herwaarderingen per post van de vaste activa (artikel 368 lid 2 onder a).
- Per categorie schulden het deel met een resterende looptijd langer dan 1 jaar, met afzonderlijk (voor het totaal van de schulden) het deel met een resterende looptijd langer dan 5 jaar (artikel 375 lid 2; geen toelichting van rentevoet vereist).

Toelichtingen die kleine rechtspersonen niet meer hoeven op te nemen (nieuwe vrijstellingen):

- Het verhoudingscijfer in welke mate de netto-omzet is gewijzigd ten opzichte van vorig jaar.
- Informatie over geplaatste aandelen, in het boekjaar uitgegeven aandelen en voor eigen rekening gehouden eigen aandelen en certificaten.
- Het bedrag in vreemde valuta van het geplaatste kapitaal (indien van toepassing) en de omrekenkoers op balansdatum (artikel 373 lid 5, tweede volzin).

- Lijst met kapitaalbelangen (artikel 379 lid 1 en 2).
- Informatie over de aandeelhouder(s) en de maatschappijen die de financiële gegevens van de kleine rechtspersoon consolideren in hun openbare jaarrekening (artikel 379 lid 3). Wel moeten nog de naam en woonplaats worden vermeld van de directe moedermaatschappij die de financiële gegevens van de kleine rechtspersoon consolideert.
- Uitsplitsing van het gemiddeld aantal werknemers en vermelding van het aantal werknemers dat werkzaam is in het buitenland (artikel 382). Wel moet het gemiddeld aantal werknemers worden vermeld.
- Opgave resultaatbestemming of voorstel daartoe (artikel 380c).
- Opgave winstbewijzen en soortgelijke rechten (artikel 380d).
- Opgave gebeurtenissen na balansdatum (artikel 380a). Deze vrijstelling geldt alleen voor de deponeringsjaarrekening.
- Overige gegevens (artikel 392).
- Buitengewone waardecorrecties die voortvloeien uit fiscale faciliteiten, in geval fiscale waarderingsgrondslagen worden toegepast (artikel 3 lid 2 en 3 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen).

Voor middelgrote rechtspersonen zijn nagenoeg geen wijzigingen aangebracht in de bestaande vrijstellingen. Wel zijn deze rechtspersonen in het vervolg vrijgesteld van de verplichting tot het op verzoek aan de AFM verstrekken van de opgave accountantshonoraria (artikel 382a).



5. Organisaties van openbaar belang

Het begrip 'organisatie van openbaar belang' is een nieuw begrip in het kader van de EU-Richtlijn jaarrekening en Titel 9. Dit begrip was overigens al wel bekend uit de EG-richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekening en daarvan afgeleide Nederlandse wetten en besluiten (waaronder de Wet toezicht accountantsorganisaties).

Artikel 398 lid 7 (nieuw) geeft de definitie van het begrip 'organisatie van openbaar belang'. Dit omvat:

- Rechtspersonen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt van een lidstaat.
- Kredietinstellingen (als bedoeld in EU-Richtlijn 2013/36/EU).
- Verzekeringsondernemingen (als bedoeld in EG-Richtlijn 91/674/EEG).
- Rechtspersonen die door de lidstaten zijn aangemerkt als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand.

De laatstgenoemde categorie kunnen individuele lidstaten zelf invullen. De Nederlandse wetgever heeft op dit moment geen aanvullende categorieën rechtspersonen aangewezen die kwalificeren als organisaties van openbaar belang. Wel heeft de Minister van Financiën medio 2015 in een Kamerbrief aangegeven dat hij het voornemen heeft om grote pensioenfondsen, netbeheerders, het merendeel van de woningcorporaties en grote instellingen voor het wetenschapsbeleid aan te merken als organisaties van openbaar belang. Een Algemene Maatregel van Bestuur ter zake wordt in de eerste helft van 2016 verwacht.

Organisaties van openbaar belang kunnen geen gebruik maken van enkele vereenvoudigingen en vrijstellingen uit Titel 9. De vereenvoudigingen respectievelijk vrijstellingen uit de volgende artikelen zijn niet van toepassing op organisaties van openbaar belang:



- Artikelen 395a, 396 en 397 (regimes voor micro, kleine en middelgrote rechtspersonen): organisaties van openbaar belang moeten, ongeacht hun omvang, altijd het regime voor grote rechtspersonen toepassen.
- Artikel 402 (vereenvoudigde winst-en-verliesrekening): organisaties van openbaar belang moeten een volledige enkelvoudige winst-en-verliesrekening opstellen.
- Artikel 403 (groepsvrijstellingsregeling).
- Artikel 407 lid 2 (consolidatievrijstelling voor kleine en micro-rechtspersonen): een kleine of micro-groep mag deze vrijstelling niet toepassen als in haar consolidatiekring een of meer organisaties van openbaar belang zijn opgenomen.

In dit kader wordt nog gememoreerd dat artikel 408 (tussenconsolidatievrijstelling), als gevolg van een eerdere wetswijziging, al sinds 1 januari 2015 niet meer mag worden toegepast door rechtspersonen waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in de Wft of een met een gereguleerde markt vergelijkbaar systeem uit een staat die geen lidstaat is.

6. Bestuursverslag en onderzoek door de accountant

Het onderzoek door de accountant van het bestuursverslag (nieuwe benaming; voorheen aangeduid met jaarverslag) is uitgebreid. Artikel 393 lid 3 (nieuw) bepaalt dat de accountant nagaat of het bestuursverslag:

- overeenkomstig Titel 9 is opgesteld;
- verenigbaar is met de jaarrekening; en
- materiële onjuistheden bevat.

Het laatste aspect is nieuw ten opzichte van artikel 393 lid 3 (oud). Deze toevoeging houdt in dat de accountant in het vervolg ook moet onderzoeken of het bestuursverslag, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip over de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden bevat. De wetgever heeft het begrip 'materieel' niet gedefinieerd. De invulling hiervan wordt overgelaten aan de RJ en de NBA.

Het voorgaande houdt voor de accountant een uitbreiding in van het inhoudelijk onderzoek van het bestuursverslag, die verder gaat dan de al bestaande eis tot toetsing van (1) de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening, en (2) de opstelling van het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 (i.c. artikel 391). De Minister heeft in antwoord op Kamervragen bevestigd dat met de nieuwe eis een 'actieve onderzoeksverplichting' ontstaat voor de accountant om materiële onjuistheden in het bestuursverslag te signaleren.

De uitbreiding van de onderzoeksverplichting van de accountant vertaalt zich ook in een uitbreiding van de rapportageplicht in de controleverklaring. Artikel 393 lid 5, onder g (nieuw) bepaalt dat de accountant in zijn controleverklaring vermeldt of materiële onjuistheden zijn geconstateerd in het bestuursverslag. Zo ja, dan dient de aard van die onjuistheden te worden vermeld.



7. Actuele waarde

Bepaalde posten mogen worden gewaardeerd tegen actuele waarde (artikel 384). Het betreft met name materiële vaste activa, immateriële vaste activa, voorraden en financiële instrumenten, al dan niet onder voorwaarden. De inhoud, de beperkingen en de wijze van toepassing van de actuele waarde zijn geregeld in het Besluit actuele waarde (BAW).

De actuele waarde is afgeleid van actuele marktprijzen. Voorheen waren er vier verschijningsvormen van de actuele waarde, namelijk vervangingswaarde, bedrijfswaarde, opbrengstwaarde en marktwaarde (reële waarde). De EU-Richtlijn jaarrekening staat vervangingswaarde niet langer toe als invulling van de actuele waarde, en spreekt in plaats daarvan over 'geherwaardeerde waarde'. Dit nieuwe begrip is onder de benaming 'actuele kostprijs' opgenomen in het BAW in de plaats van 'vervangingswaarde'. Het verschil tussen beide begrippen lijkt in de praktijk beperkt. De actuele kostprijs kijkt niet naar een vervangend actief dat een in economisch opzicht gelijke betekenis heeft voor de bedrijfsuitoefening als het bestaande actief, maar naar het bestaande actief zelf. De actuele kostprijs is de actuele verkrijgingsprijs of de actuele vervaardigingsprijs van het bestaande actief in nieuwe staat. Bij waardering tegen actuele kostprijs moet, net als voorheen bij de vervangingswaarde, rekening worden gehouden met afschrijvingen.

Voor materiële en immateriële vaste activa geldt dat als gekozen wordt voor waardering tegen actuele waarde, hiervoor in aanmerking komt de actuele kostprijs. Als echter zowel de bedrijfswaarde als de opbrengstwaarde lager zijn dan deze actuele kostprijs, moet worden gewaardeerd tegen de hoogste van de bedrijfswaarde en de opbrengstwaarde. Dit wijkt af van de bepalingen in het verleden, waarbij de keuze tussen bedrijfswaarde en opbrengstwaarde afhankelijk was gesteld van de beslissing om de activa wel of niet te verkopen.

Verder is de mogelijkheid om voorraden te waarderen tegen actuele waarde ingeperkt. Voorheen mochten (alle categorieën) voorraden worden gewaardeerd tegen vervangingswaarde als werd aangenomen dat ze zouden worden vervangen. Als niet werd aangenomen dat ze zouden worden vervangen, konden voorraden worden gewaardeerd tegen opbrengstwaarde. In de nieuwe situatie is actuele kostprijs (de opvolger van vervangingswaarde) geen toegestane waarderingsgrondslag meer voor voorraden. Uitgangspunt is nu dat voorraden moeten worden gewaardeerd op historische kostprijs (of lagere opbrengstwaarde). Alleen voor agrarische voorraden blijft het mogelijk om te kiezen voor actuele waarde als grondslag, in dat geval komt daarvoor in aanmerking de opbrengstwaarde.



8. Verslag van betalingen aan overheden ('country-by-country reporting')

Bij de wijziging van de jaarverslaggevingsbepalingen is 'en passant' een losstaand onderwerp meegenomen in de Europese richtlijn jaarrekening. Dit betreft de verplichting voor organisaties die actief zijn in de winningsindustrie of in de houtkap van oerbossen, om jaarlijks te rapporteren over de betalingen die zij doen aan de overheden van de landen waar zij genoemde activiteiten verrichten ('country-by-country reporting'). Het gaat onder meer om betalingen voor productierechten, belastingen, royalty's en licentievergoedingen.

Rapportage vindt plaats via een apart verslag, los van de jaarrekening en het bestuursverslag. Het verslag dient op dezelfde wijze als de jaarrekening openbaar te worden gemaakt, te weten via het handelsregister en binnen dezelfde termijn. Belangrijkste verwachte positieve gevolgen van de 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 de genoemde industrietak.

De basis voor de vorengenoemde verplichting is neergelegd in artikel 392a (nieuw) van afdeling 8a (nieuw) van Titel 9. Dit artikel vermeldt dat bij algemene maatregel van bestuur (besluit) wordt bepaald welke ondernemingen een dergelijk verslag moeten opstellen en wat de inhoud van dat verslag moet zijn.

Het bedoelde besluit ('Besluit rapportage van betalingen aan overheden') is op 26 november 2015 gepubliceerd, is in werking getreden op 1 december 2015 en is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

Het besluit kent onder meer de volgende belangrijke bepalingen:

- De verplichting tot het opstellen en publiceren van een jaarlijks verslag geldt voor grote rechtspersonen en voor organisaties van openbaar belang die actief zijn in de winningsindustrie (zoals exploratie, opsporing en winning van mineralen, kolen, ertsen, aardolie, aardgas, turf en zout) of in de houtkap van oerbossen.
- Vrijgesteld zijn rechtspersonen waarvan de aan overheden verrichte betalingen zijn opgenomen in een geconsolideerd verslag over betalingen aan overheden dat overeenkomstig het recht van een lidstaat is opgesteld.
- Onder overheden worden begrepen nationale en lokale overheden, alsmede organisaties en ondernemingen waarover de overheid overheersende zeggenschap uitoefent.
- De inhoud van het verslag: betalingen per overheid, per soort betaling per overheid en per soort betaling per project. Betalingen (hetzij afzonderlijk, hetzij in een reeks samenhangend) kleiner dan EUR 100.000 hoeven niet te worden meegenomen.
- Het gaat om daadwerkelijke betalingen die hebben plaatsgevonden (kasstelsel), dit kan dus afwijken van de gegevens uit de jaarrekening (verplichtingstelsel).
- Verslaglegging vindt plaats op geconsolideerd niveau.
- Het besluit geldt niet voor rechtspersonen die een verslag opstellen en publiceren dat voldoet aan de verslaggevingsvereisten van een derde (niet-EU) land waarvan de Europese Commissie heeft vastgesteld dat deze gelijkwaardig zijn aan de vereisten uit de Europese richtlijn jaarrekening. Momenteel heeft de Europese Commissie nog niet dergelijke landen benoemd.

Het verslag hoeft niet te worden onderworpen aan accountantscontrole.

9. Andere belangrijke wijzigingen in Boek 2 BW

De maximale deponeringstermijn voor jaarrekeningen is verkort van 13 tot 12 maanden. Dit is gerealiseerd door de toegestane verlenging van de opmaaktermijn met 1 maand te bekorten. De maximale (deel)termijnen zijn nu als volgt:

	Opmaken	Verlenging	Vaststellen	Deponeren
B.V. (art. 210) ^{1, 2, 3}	5 mnd	5 mnd	-	8 dgn
N.V. (art. 101) ^{1, 2}	5 mnd	5 mnd	-	8 dgn
Coöperatie (art. 58)	6 mnd	4 mnd	1 mnd	8 dgn
Vereniging (art. 49)	6 mnd	4 mnd	1 mnd	8 dgn
Stichting (art. 300)	6 mnd	4 mnd	1 mnd	8 dgn

¹ Voor B.V.'s en N.V.'s met beursgenoteerde effecten geldt een maximale opmaaktermijn van 4 maanden (geen verlenging mogelijk).

² De wet kent geen maximale termijn voor de vaststelling van jaarrekeningen van B.V.'s en N.V.'s. Artikel 394 lid 2 bepaalt wel dat als de jaarrekening niet binnen 2 maanden na de voor het opmaken voorgeschreven termijn is vastgesteld, de opgemaakte jaarrekening onverwijld openbaar moet worden gemaakt.

³ Als bij een B.V. alle aandeelhouders tevens bestuurder zijn, geldt onder-tekening van de jaarrekening door alle bestuurders (en commissarissen, indien van toepassing) tevens als vaststelling. In dat geval is de maximale deponeringstermijn de facto 10 maanden plus 8 dagen. De statuten kunnen overigens de genoemde wijze van vaststelling uitsluiten.

Openbaarmaking (deponering) moet hoe dan ook binnen 12 maanden na afloop van het boekjaar plaatsvinden (artikel 394 lid 3 (nieuw)). Voor stichtingen en verenigingen is bedoelde openbaarmaking alleen van toepassing als zij op grond van artikel 360 lid 3 onder Titel 9 vallen (i.c. commerciële stichtingen en verenigingen).

Verder is artikel 387 lid 5 (oud) geschrapt, waarin de mogelijkheid werd geboden om bij de waardering van vlottende activa (zoals voorraden) rekening te mogen houden met op korte termijn redelijkerwijs te voorziene buitengewone waardeverminderingen. Deze wijziging sluit aan bij de praktijk en de RJ-Richtlijnen (RJ 220.327).

In artikel 365 is aangegeven dat kosten van onderzoek niet langer kunnen worden geactiveerd als immateriële vaste activa. Dit sluit aan bij de bestaande praktijk en de

RJ-bepalingen (RJ 210.221, 224) dat alleen kosten van ontwikkeling kunnen worden geactiveerd, mits is voldaan aan strenge voorwaarden. Daarnaast is aan artikel 386 toegevoegd dat indien de gebruiksduur van geactiveerde kosten van ontwikkeling niet betrouwbaar kan worden geschat, afschrijving moet plaatsvinden in maximaal 10 jaar. Deze bepaling is vergelijkbaar met die voor goodwill (zie paragraaf 3).

Tenslotte is in artikel 407 lid 2 een wijziging doorgevoerd. Voorheen kon bezwaar worden gemaakt tegen het toepassen van de consolidatievrijstelling voor kleine rechtspersonen door houders van tenminste 10% van het geplaatste kapitaal. Nu dient de algemene vergadering bezwaar te maken, wat normaliter betekent dat meer dan 50% van de stemrechten zal zijn benodigd. Hiermee heeft de wetgever de drempel voor het maken van bezwaar verhoogd.

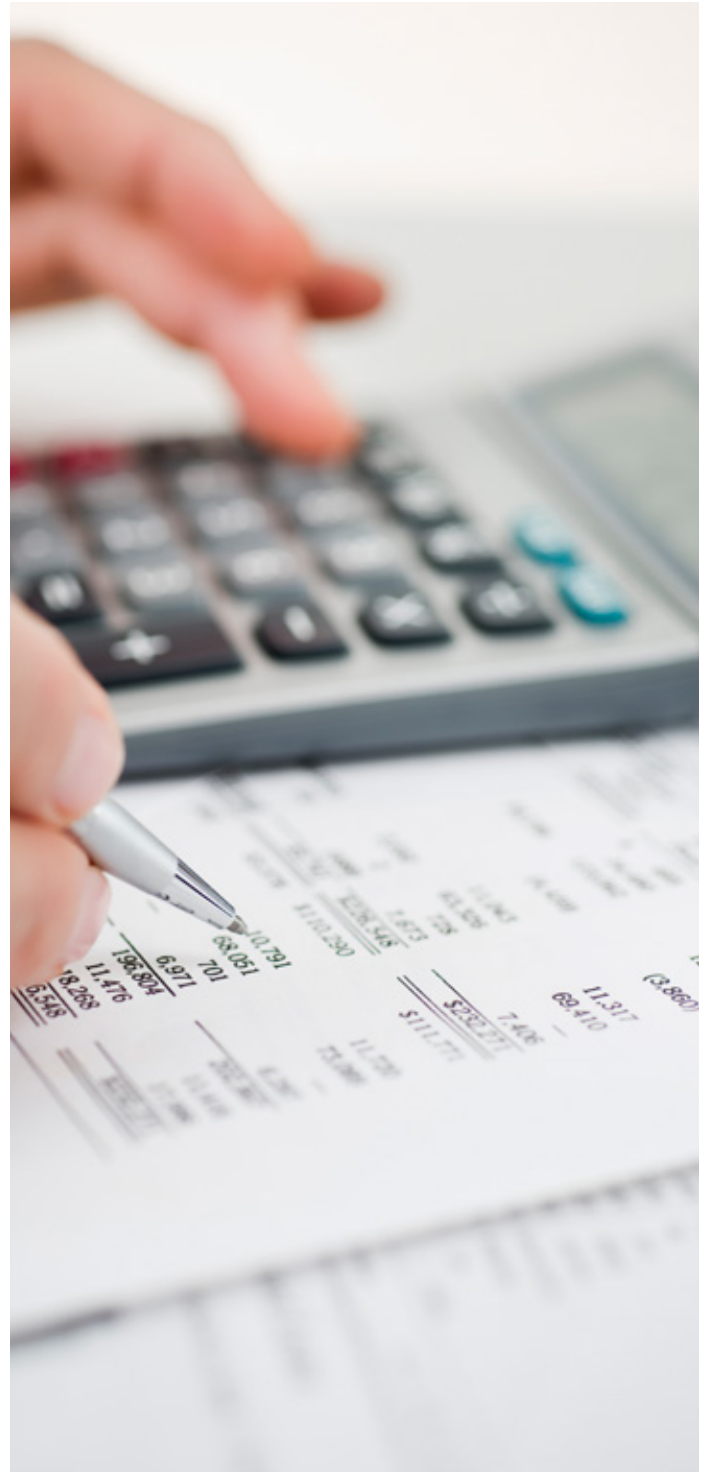
10. Wijzigingen in besluiten

In het Besluit actuele waarde (BAW) is het begrip 'vervangingswaarde' vervangen door het begrip 'actuele kostprijs', en zijn de mogelijkheden om voorraden te waarderen tegen actuele waarde ingeperkt. Zie hiervoor paragraaf 7.

In het Besluit modellen jaarrekening (BMJ) zijn enkele kleine wijzigingen aangebracht:

- Modellen G en H (winst-en-verliesrekening) zijn komen te vervallen.
- In modellen A en B (balans) is de omschrijving van de categorie 'kosten van onderzoek en ontwikkeling' binnen de rubriek immateriële vaste activa vervangen door 'kosten van ontwikkeling', ter verduidelijking dat onderzoekskosten niet voor activering in aanmerking komen.
- In modellen E, F, I en J (winst-en-verliesrekening) zijn de regels over buitengewoon resultaat geschrapt, omdat dit begrip is geschrapt uit de wet. Als gevolg hiervan zijn de omschrijvingen 'resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening voor belastingen' en 'belastingen resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening' vervangen door respectievelijk 'resultaat voor belastingen' en 'belastingen'.
- Het Besluit is niet van toepassing op micro-rechtspersonen, deze dienen derhalve voor de presentatie terug te vallen op de wettelijke bepalingen uit Titel 9.

In het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen zijn artikel 3 lid 2 (toelichting fiscale herwaarderingsreserve) en lid 3 (toelichting willekeurige afschrijving) komen te vervallen, omdat de betreffende toelichtingen niet meer mogen worden voorgeschreven aan kleine rechtspersonen op grond van de EU-Richtlijn jaarrekening.



11. Overgangsbepalingen

De nieuwe wettelijke bepalingen (inclusief de nieuwe drempelwaarden) zijn van toepassing voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016. Ze mogen echter ook al worden toegepast voor eerdere boekjaren. De wetgever heeft zich niet uitgelaten over de uitwerking van deze eerdere toepassing in geval van gebroken boekjaren. Een redelijke wetsuitleg is dat eerdere toepassing is toegestaan voor boekjaren waarvoor aan beide volgende voorwaarden is voldaan:

- Op 1 november 2015 (datum inwerkingtreding nieuwe wet) was nog geen jaarrekening opgemaakt; en
- De jaarrekening wordt opgemaakt binnen de nieuwe wettelijk toegestane termijn van 10 maanden (en gedeponneerd binnen de nieuwe termijn van 12 maanden).

Dit betekent dat (bij boekjaar gelijk aan kalenderjaar) in de jaarrekening 2015 voor het eerst gebruik kan worden gemaakt van de gewijzigde wettelijke bepalingen.

Als bijvoorbeeld eerdere toepassing van de nieuwe wettelijke bepalingen wordt overwogen voor de jaarrekening 2015 (bij boekjaar gelijk aan kalenderjaar), dan zal deze jaarrekening uiterlijk op 31 oktober 2016 moeten worden opgemaakt en uiterlijk op 31 december 2016 moeten worden gedeponneerd. Beursgenoteerde B.V.'s en N.V.'s en B.V.'s waarvan alle aandeelhouders tevens bestuurder zijn kennen verkorte termijnen (zie paragraaf 9).



Gelet op de formulering in de wet van de mogelijkheid tot eerdere toepassing, is een redelijke wetsuitleg dat dit alleen mogelijk is als alle wijzigingen in Titel 9 en de gerelateerde Besluiten vanaf dezelfde datum worden toegepast. Het is dus als voorbeeld niet mogelijk om de nieuwe drempelwaarden (zie paragraaf 2) al toe te passen vanaf boekjaar 2015 maar de nieuwe bepalingen over goodwill (zie paragraaf 3) pas vanaf boekjaar 2016.

De overgangsregeling voor de toepassing van de nieuwe drempelwaarden is uiteengezet in paragraaf 2.

In de wet en de wetsgeschiedenis is niet ingegaan op de vraag of stelselwijzigingen die voortvloeien uit de eerste toepassing van nieuwe of gewijzigde wettelijke bepalingen retrospectief of prospectief moeten worden verwerkt. Deze vraag kan vooral spelen bij de verwerking van betaalde goodwill, indien een onderneming goodwill voorheen direct ten laste van het eigen vermogen bracht. De RJ heeft inmiddels bepaald dat stelselwijzigingen die het gevolg zijn van de gewijzigde bepalingen over de verwerking van goodwill, als volgt moeten worden verwerkt (RJ 216.701):

- retrospectief conform RJ 140;
- retrospectief conform RJ 140, maar vanaf een zelf gekozen datum in het verleden; of
- prospectief, zonder aanpassing van vergelijkende cijfers.

Verder moeten correcties op goodwill uit het verleden (i.c. van vóór de eerste toepassingsdatum van de nieuwe wettelijke bepalingen, voor zover niet is gekozen voor retrospectieve verwerking van deze stelselwijziging) worden verwerkt conform de destijds toegepaste grondslagen voor goodwill (RJ 216.701). Als bijvoorbeeld goodwill in het verleden rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen werd gebracht, worden latere correcties op die goodwill (bijvoorbeeld als gevolg van een herinschatting van een voorwaardelijke verplichting) ook gecorrigeerd ten laste of ten gunste van het eigen vermogen.

Voor de overige wetswijzigingen zijn in de wet geen bijzondere overgangsbepalingen opgenomen, wat betekent dat voor eventueel hieruit voortvloeiende stelselwijzigingen de hoofdregel geldt: retrospectieve verwerking, inclusief aanpassing van de vergelijkende cijfers (zie RJ 140).

Bijlage

Belangrijke wijzigingen inzake opmaakttermijnen

Artikel	Onderwerp	Oud (tot 1 januari 2016)	Nieuw (vanaf 1 januari 2016)
49 lid 1	Opmaakttermijn en maximale verlenging (verenigingen)	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 5 maanden.	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 4 maanden.
58 lid 1	Opmaakttermijn en maximale verlenging (coöperaties en onderlinge waarborgmij'ën)	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 5 maanden.	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 4 maanden.
101 lid 1	Opmaakttermijn en maximale verlenging (N.V.'s)	Opmaakttermijn 5 maanden, verlenging met maximaal 6 maanden.	Opmaakttermijn 5 maanden, verlenging met maximaal 5 maanden.
210 lid 1	Opmaakttermijn en maximale verlenging (B.V.'s)	Opmaakttermijn 5 maanden, verlenging met maximaal 6 maanden.	Opmaakttermijn 5 maanden, verlenging met maximaal 5 maanden.
300 lid 1	Opmaakttermijn en maximale verlenging (stichtingen)	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 5 maanden.	Opmaakttermijn 6 maanden, verlenging met maximaal 4 maanden.
394 lid 3	Deponeringstermijn	Deponering maximaal 13 maanden na afloop boekjaar.	Deponering maximaal 12 maanden na afloop boekjaar.

Belangrijke wijzigingen inzake jaarrekeningregimes

Artikel	Onderwerp	Oud (tot 1 januari 2016)	Nieuw (vanaf 1 januari 2016)
395a lid 1	Drempelwaarden micro-ondernemingen	-	Totaal activa ≤ 350.000 Netto-omzet ≤ 700.000 Werknemers < 10
395a lid 3-8	Vrijstellingen micro-ondernemingen	-	Zie wettekst hierna.
396 lid 1	Drempelwaarden kleine rechtspersonen	Totaal activa ≤ 4.400.000 Netto-omzet ≤ 8.800.000 Werknemers < 50	Totaal activa ≤ 6.000.000 Netto-omzet ≤ 12.000.000 Werknemers < 50
396 lid 3-8	Vrijstellingen kleine rechtspersonen	Zie marked-up wettekst hierna.	Zie marked-up wettekst hierna.
397 lid 1	Drempelwaarden middelgrote rechtspersonen	Totaal activa ≤ 17.500.000 Netto-omzet ≤ 35.000.000 Werknemers < 250	Totaal activa ≤ 20.000.000 Netto-omzet ≤ 40.000.000 Werknemers < 250
397 lid 4	Vrijstellingen middelgrote rechtspersonen	Artikel 382a is niet van toepassing, mits de in dat artikel bedoelde gegevens aan de AFM op diens verzoek worden verstrekt.	Artikel 382a is niet van toepassing.
398	Toepasbaarheid artikel 395a (nieuw), 396 en 397	Artikel 396 en 397 zijn niet van toepassing op: - rechtspersonen met beurs-genoteerde effecten; - beleggingsmaatschappijen waarvoor artikel 401 lid 1 geldt.	Artikel 395a t/m 397 zijn niet van toepassing op: - beleggingsmaatschappijen of maatschappijen voor collectieve belegging in effecten waarvoor artikel 401 lid 1 geldt; - organisaties van openbaar belang.

Nieuwe voorschriften micro-ondernemingen (wettekst artikel 395a)**Artikel 395a**

1. De leden 3 tot en met 6 gelden voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:
 - a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 350 000;
 - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 700 000;
 - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 10.
2. Voor de toepassing van lid 1 worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.
3. Het bepaalde in leden 3 en 4 van artikel 364 met betrekking tot de overlopende activa en passiva is niet van toepassing voor de overige bedrijfskosten bedoeld in artikel 377 lid 3 onder j.
4. Van de ingevolge afdeling 3 voorgeschreven opgaven behoeft geen andere te worden gedaan dan voorgeschreven in de artikelen 364 lid 1, 365 lid 1 onder a en 370 lid 1 onder d, 373 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post, 374 lid 1 en 375 lid 1 waarbij de posten worden samengetrokken tot een post. Voorts vermeldt een naamloze vennootschap de gegevens genoemd in de tweede zin van artikel 378 lid 3 onderaan de balans.
5. Van de ingevolge afdeling 4 voorgeschreven opgaven behoeft geen andere te worden gedaan dan voorgeschreven in de artikelen 377 lid 1 onder a met uitzondering van vermelding van de baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening, 377 lid 3 onder a, d en e, 377 lid 3 onder g met uitzondering van de vermelding van overige externe kosten, 377 lid 3 onder h en i waarbij de posten worden samengetrokken tot een post en 377 lid 3 onder j.
6. Afdeling 5, de voorschriften in afdeling 6 betreffende de voorgeschreven opgaven in de toelichting, en de afdelingen 7, 8 en 9 zijn niet van toepassing.
7. In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.
8. Artikel 394 is slechts van toepassing met betrekking tot een overeenkomstig leden 3 en 4 beperkte balans.

Wijzigingen inzake voorschriften kleine rechtspersonen (marked-up wettekst artikel 396)

Artikel 396

1. ~~Onverminderd artikel 395a gelden de~~ De leden 3 tot en met 9 ~~gelden~~ voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:
 - a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 6 000 000 ~~4 400 000~~;
 - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12 000 000 ~~8 800 000~~;
 - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.
2. Voor de toepassing van lid 1 worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.
3. Van de ingevolge afdeling 3 voorgeschreven opgaven behoeft geen andere te worden gedaan dan voorgeschreven in de artikelen 364, 368 lid 2 onder a, 373 leden 1 tot en met 5, eerste volzin, 375 lid 2, waarbij de aanduiding van de rentevoet achterwege blijft, en lid 3 en 376, alsmede, zonder uitsplitsing naar soort ~~schuld of~~ vordering, in ~~de~~ artikelen 370 lid 2 en 375 lid 2 de opgave van het ingehouden deel van het resultaat.
4. In de winst- en verliesrekening worden de posten genoemd in artikel 377 lid 3 onder a-d en g, onderscheidenlijk lid 4 onder a-c en f, samengetrokken tot een post bruto-bedrijfsresultaat; ~~de rechtspersoon vermeldt in een verhoudingscijfer in welke mate de netto-omzet ten opzichte van die van het vorige jaar is gestegen of gedaald.~~
5. Het in artikel 378 lid 1 genoemde overzicht wordt slechts gegeven voor de herwaarderingsreserve, behoudens de tweede zin van artikel 378 lid 3; ~~opgegeven worden het aantal geplaatste aandelen en het bedrag per soort, aantal en bedrag van de in het boekjaar uitgegeven aandelen en van de aandelen en certificaten daarvan die de rechtspersoon of een dochtermaatschappij voor~~ eigen rekening houdt. De artikelen 379, 380, 381 leden 2 en 3, 381b, aanhef en onder a, 382a en 383 lid 1 zijn niet van toepassing. De rechtspersoon vermeldt de naam en woonplaats van de maatschappij die de geconsolideerde jaarrekening opstelt van het groepsdeel waartoe de rechtspersoon behoort. De informatie die ingevolge artikel 382 wordt vermeld, wordt beperkt tot mededeling van het gemiddelde aantal gedurende het boekjaar bij de rechtspersoon werkzame werknemers.
6. In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.
7. De artikelen 380c en 380d, 383b tot en met 383e, 391, 392 en 393 lid 1 zijn niet van toepassing.
8. Artikel 394 is slechts van toepassing met betrekking tot een overeenkomstig lid 3 beperkte balans en de toelichting. In de openbaar gemaakte toelichting blijven achterwege ~~de nadere gegevens omtrent de winst- en verliesrekening, alsmede de gegevens bedoeld in artikel 378 lid 3, tweede zin~~ 380a.
9. Indien de rechtspersoon geen winst beoogt, behoeft hij artikel 394 niet toe te passen, mits hij
 - a. de in lid 8 bedoelde stukken aan schuldeisers en houders van aandelen in zijn kapitaal of certificaten daarvan of anderen aan wie het vergaderrecht toekomt op hun verzoek onmiddellijk kosteloos toezendt of ten kantore van de rechtspersoon ter inzage geeft; en
 - b. ten kantore van het handelsregister een verklaring van een accountant heeft neergelegd, inhoudende dat de rechtspersoon in het boekjaar geen werkzaamheden heeft verricht buiten de doelomschrijving en dat dit artikel op hem van toepassing is.

Verplaatsingen van wetteksten (zonder inhoudelijke wijzigingen)

Artikel	Onderwerp	Oud (tot 1 januari 2016)	Nieuw (vanaf 1 januari 2016)
380a (nieuw)	Gebeurtenissen na balansdatum	[was: artikel 392 lid 1 sub g]	Toelichting aard en omvang van gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen.
380c (nieuw)	Resultaatbestemming	[was: artikel 392 lid 1 sub c]	Opgave resultaatbestemming of voorstel daartoe.
380d (nieuw)	Winstbewijzen	[was: artikel 392 lid 1 sub f]	Opgave aantal winstbewijzen en soortgelijke rechten en de bijbehorende bevoegdheden.
392 lid 1 sub c (oud)	Overige gegevens	Opgave resultaatbestemming of voorstel daartoe.	[naar: artikel 380c]
392 lid 1 sub f (oud)	Overige gegevens	Opgave aantal winstbewijzen en soortgelijke rechten en de bijbehorende bevoegdheden.	[naar: artikel 380d]
392 lid 1 sub g (oud)	Overige gegevens	Toelichting aard en omvang van gebeurtenissen na balansdatum met belangrijke financiële gevolgen.	[naar: artikel 380a]

Overige belangrijke wijzigingen (ten dele marked-up)

Artikel	Onderwerp	Oud (tot 1 januari 2016)	Nieuw (vanaf 1 januari 2016)
362 lid 9	Toepasselijke bepalingen bij toepassing van EU-IFRS	Afdeling 7 t/m 10 en artikel 362, lid 6, een na laatste volzin, lid 7, laatste volzin en lid 10, 365 lid 2, 373, 382, 382a, 383, 383b t/m 383e, 389 lid 8 en 10, 390 en (alleen voor banken) 421 lid 5.	Afdeling 7 t/m 10 en artikel 362, lid 6, een na laatste volzin, lid 7, laatste volzin en lid 10, 365 lid 2, 373, <u>379 lid 1 en 2, 380b, onderdeel d</u> , 382, 382a, 383, 383b t/m 383e, 389 lid 8 en 10, 390 en (alleen voor banken) 421 lid 5.
377 lid 7	Winst-en-verliesrekening	Toelichting aard en omvang van buitengewone baten en lasten.	Toelichting aard en omvang van baten en lasten toerekenbaar aan ander boekjaar.
377 lid 8 (nieuw)	Winst-en-verliesrekening	-	Toelichting aard en omvang van bijzondere baten en lasten.
380b (nieuw)	Algemene informatie rechtspersoon	-	Toelichting naam, rechtsvorm, zetel en KvK-nummer van de rechtspersoon.
381 lid 1	Niet in de balans opgenomen verplichtingen	Vermelding van belangrijke, niet in de balans opgenomen meerjarige financiële verplichtingen.	Vermelding van belangrijke, niet in de balans opgenomen meerjarige financiële verplichtingen, <u>voorwaardelijke activa, voorwaardelijke verplichtingen en niet verwerkte verplichtingen</u> .
383 lid 2	Leningen, voorschotten en garanties aan bestuurders en commissarissen	Toelichting van openstaande bedragen, rentevoet, belangrijkste overige bepalingen en aflossingen in het boekjaar.	Toelichting van openstaande bedragen, <u>afgewaardeerde bedragen en bedragen waarvan werd afgezien</u> , rentevoet, belangrijkste overige bepalingen en aflossingen in het boekjaar.
386 lid 3	Afschrijvingsduur goodwill en kosten van ontwikkeling	Afschrijvingsduur mag slechts langer zijn dan 5 jaar als goodwill kan worden toegerekend aan een aanzienlijk langer tijdvak. In dat geval moeten de redenen worden vermeld.	Als de afschrijvingsduur niet betrouwbaar kan worden geschat, mag worden afgeschreven over maximaal 10 jaar. In dat geval moeten de redenen worden vermeld.
387 lid 3 (oud)	Redelijkerwijs op korte termijn voorziene buitengewone waardevermindering van vlottende activa	Bij de waardering mag hiermee rekening worden gehouden.	[vervallen]

Overige belangrijke wijzigingen (ten dele marked-up)

Artikel	Onderwerp	Oud (tot 1 januari 2016)	Nieuw (vanaf 1 januari 2016)
387 lid 5 (nieuw)	Terugneming van eerdere waardeverminderingen	-	Terugneming niet toegestaan voor afboekingen van goodwill.
389 lid 7	Verwerking van goodwill	Keuze tussen activering (en afschrijving), ineens ten laste van winst-en-verliesrekening en ineens ten laste van eigen vermogen.	Verplichte activering (en afschrijving).
391	Bestuursverslag	Benaming: jaarverslag.	Benaming: bestuursverslag.
392a (nieuw)	Verslag over betalingen aan overheden	-	Verplichting tot opmaak en publicatie van verslag over betalingen aan overheden (verder uitgewerkt in AMvB).
393 lid 3	Onderzoek accountant van bestuursverslag	Onderzoek of bestuursverslag is opgesteld overeenkomstig Titel 9.	Onderzoek of bestuursverslag is opgesteld overeenkomstig Titel 9 <u>en of het verslag materiële onjuistheden bevat</u> .
393 lid 5 sub g (nieuw)	Oordeel in accountantsverklaring over materiële onjuistheden in bestuursverslag	-	Oordeel of materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken, onder opgave van de aard van die onjuistheden.
398 lid 3	Toepasbaarheid artikelen 395a, 396 en 397	Deze artikelen zijn niet van toepassing op beursgenoteerde rechtspersonen en beleggingsmaatschappijen.	Deze artikelen zijn niet van toepassing op beleggingsmaatschappijen en maatschappijen voor collectieve belegging in effecten.
398 lid 6 (nieuw)	Toepasbaarheid artikel 395a	-	Dit artikel is niet van toepassing op participatieondernemingen.
398 lid 7 (nieuw)	Organisaties van openbaar belang	-	Organisaties van openbaar belang zijn: - rechtspersonen met beursgenoteerde effecten; - kredietinstellingen; - verzekeringsondernemingen; - rechtspersonen bij AMvB aangewezen wegens hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer.
398 lid 7 (nieuw)	Toepasbaarheid artikelen 395a, 396 en 397	-	Deze artikelen zijn niet van toepassing op organisaties van openbaar belang.
402 lid 2 (nieuw)	Toepasbaarheid artikel 402	-	Dit artikel is niet van toepassing op organisaties van openbaar belang.
403 lid 4 (nieuw)	Toepasbaarheid artikel 403	-	Dit artikel is niet van toepassing op organisaties van openbaar belang.
407 lid 2	Consolidatievrijstelling kleine rechtspersonen	Consolidatie mag achterwege blijven, indien: - bij consolidatie de grenzen van artikel 396 niet zouden worden overschreden; - geen in de consolidatie te betrekken maatschappij effecten heeft uitstaan; en - niet binnen zes maanden na de aanvang van het boekjaar daartegen schriftelijk bezwaar is gemaakt door ten minste een tiende der leden of door houders van ten minste een tiende van het geplaatste kapitaal.	Consolidatie mag achterwege blijven, indien: - bij consolidatie de grenzen van artikel 396 niet zouden worden overschreden; - geen in de consolidatie te betrekken maatschappijen <u>een organisatie van openbaar belang is</u>; en - niet binnen zes maanden na de aanvang van het boekjaar daartegen schriftelijk bezwaar is gemaakt <u>door de algemene vergadering</u>.

KPMG

Laan van Langerhuize 1
1186 DS Amstelveen
P.O. Box 74105
1070 BC Amsterdam

www.kpmg.nl

De in dit document vervatte informatie is van algemene aard en is niet toegespitst op de specifieke omstandigheden van een bepaalde persoon of entiteit. Wij streven ernaar juiste en tijdige informatie te verstrekken. Wij kunnen echter geen garantie geven dat dergelijke informatie op de datum waarop zij wordt ontvangen nog juist is of in de toekomst blijft. Daarom adviseren wij u op grond van deze informatie geen beslissingen te nemen behoudens op grond van advies van deskundigen na een grondig onderzoek van de desbetreffende situatie.

© 2015 KPMG Accountants N.V., ingeschreven bij het handelsregister in Nederland onder nummer 33263683, is lid van het KPMG-netwerk van zelfstandige ondernemingen die verbonden zijn aan KPMG International Cooperative ('KPMG International'), een Zwitserse entiteit. Alle rechten voorbehouden.