

UITGANGSPUNT NIEUWE EU-RICHTLIJN JAARVERSLAGGEVING

# 'Think small first'

Eindelijk is het dan zover. 29 juni 2013 is de nieuwe EU-richtlijn 2013/34/EU gepubliceerd, een historisch moment. Wat is de impact op de verslaggeving van kleine en micro ondernemingen?

TEKST: KEES BERGWERFF EN HENK VERHOEK\* | BEELD: MARJA BROUWER

**D**e EU-richtlijn 2013/34/EU vervangt de bekende Vierde en Zevende EU-richtlijnen die respectievelijk de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening behandelden en ruim dertig jaar van toepassing zijn geweest. Belangrijke drijfveren voor de richtlijn zijn vermindering van administratieve lasten voor kleine rechtspersonen en modernisering van de inhoud. Zo wordt bijvoorbeeld de term 'jaarverslag' die wordt gehanteerd voor het verslag dat door het bestuur wordt opgesteld, maar in de praktijk tevens wordt gebruikt voor de gehele jaarverslaggeving, vervangen door de meer logische term 'bestuursverslag'. Ook de volgorde van de behandelde onderwerpen is drastisch gewijzigd en logischer opgesteld. Het *think small first*-principe klinkt duidelijk door: het begint met de algemene vereisten die voor alle rechtspersonen gelden, dan komen de minimumeisen waaraan de jaarrekening van een kleine rechtspersoon moet voldoen, gevolgd door de aanvullende eisen voor (middel) grote rechtspersonen. Opvallend is dat gekozen is voor een maximale vorm van harmonisatie voor kleine ondernemingen en micro-ondernemingen (hierna te noemen micro's), dat

**'GOODWILL MAG NIET MEER INEENS TEN LASTE VAN HET EIGEN VERMOGEN WORDEN GEBRACHT.'**

## OMVANGSCRITERIA

(in twee achtereenvolgende boekjaren moet aan twee van de drie criteria worden voldaan)

	Micro	Klein voor zover niet micro	Middelgroot, voor zover niet micro of klein
Balanstotaal	≤ € 350.000	≤ € 6.000.000	≤ € 20.000.000
Omzet	≤ € 700.000	≤ € 12.000.000	≤ € 40.000.000
Aantal werknemers	Gemiddeld ≤ 10	Gemiddeld ≤ 50	Gemiddeld ≤ 250



wil zeggen dat lidstaten op enkele uitzonderingen na hiervan *niet mogen* afwijken (zie kader).

#### 'PERMIT OR REQUIRE'

Een belangrijke wijziging voor alle ondernemingen is dat goodwill niet meer ineens ten laste van het eigen vermogen mag worden gebracht. Er is lang gediscussieerd over de verplichting om te rapporteren over

## 'DE STAP OM EEN ONDERDEEL VAN DE AANGIFTE VENNOOTSCHAPSBELASTING TE BESCHOUWEN ALS DE JAARREKENING WORDT ERG KLEIN.'

betalingen aan overheden, de zogenaamde *country by country reporting*. Uiteindelijk is besloten dat grote ondernemingen in de extractieve sector of die actief zijn in de houtkap van oerbossen betalingen die groter zijn dan € 100.000 moeten rapporteren. Middelgrote en grote rechtspersonen ondervinden verder geen belangrijke inhoudelijke wijzigingen.

De grenzen voor kleine en middelgrote rechtspersonen zijn opgetrokken, voor micro's zijn nieuwe grenzen vastgesteld (zie het kader). De nieuwe richtlijn kent voor (middel)grote rechtspersonen nog steeds vele opties voor de lidstaten (*permit or require*). Dat is jammer, omdat deze opties ten koste gaan van de vergelijkbaarheid en het gewenste gelijke speelveld binnen de Europese Unie. De nieuwe uiterste publicatietermijn is twaalf maanden na afloop van het boekjaar. De richtlijn dient uiterlijk van toepassing te zijn op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016.

#### MICRO'S

Micro's blijven onderworpen aan de verplichting om op basis van regelgeving van de lidstaten een administratie te voeren en een jaarrekening op te maken. Maar lidstaten hebben de optie om ten opzichte van kleine ondernemingen aanvullende vrijstellingen in te voeren. Beleggings- en participatieondernemingen kwalificeren niet als micro's. Dit geldt ook voor ondernemingen die als waarderingsgrondslag reële waarde toepassen voor één of meer posten.

Hoewel micro's nog wel het baten- en lastenstelsel moeten volgen, hebben lidstaten de mogelijkheid om micro's vrij te stellen van het opnemen van overlopende activa en passiva in verband met de toerekening aan boekjaren van overige kosten. Ook micro's moeten hun balans publiceren, maar lidstaten hebben de mogelijkheid om de administratieve lasten voor micro's verder te beperken door micro's eenmalig gegevens via de belastingaangifte bij de Belastingdienst aan te laten leveren en de Belastingdienst verantwoordelijk te maken voor het publiceren van de publicatiestukken.

De toelichtingsvereisten voor micro's bestaan uit de vermelding van niet in de balans opgenomen verplichtingen met de daarbij gestelde zakelijke zekerheden en de vermelding van voorschotten en leningen aan bestuurders en toezichthouders, inclusief vermelding van de rente en overige belangrijke voorwaarden.

Verder moet informatie worden verstrekt over ingekochte eigen aandelen. Een bestuursverslag hoeft niet te worden opgesteld. De richtlijn geeft expliciet aan dat jaarrekeningen van micro's geacht worden een getrouw beeld weer te geven indien deze overeenkomstig de voorschriften van de richtlijn zijn opgesteld.

Dit betekent dat voor micro's niet geldt dat in uitzonder-



Zie ook  
[Accountant.nl/](http://Accountant.nl/)  
Vaktechniek

## 'IFRS FOR SME'S KAN IN DE PRAKTIJK IN DE MEESTE GEVALLEN WORDEN TOEGEPAST.'

lijke gevallen van de richtlijn moet worden afgeweken om daarmee een getrouw beeld te kunnen weergeven (derogatie) en dat evenmin aanvullende informatie kan worden vereist in bepaalde omstandigheden.

### KLEINE RECHTSPERSONEN

Zoals hiervoor al is aangegeven, is het model van 'maximale harmonisatie' een nieuw fenomeen in de richtlijn. Het wordt de lidstaten op enige uitzonderingen na verboden om meer informatie in de jaarrekening te eisen. Waaruit bestaat die maximale harmonisatie? Kleine rechtspersoon dienen tenminste de volgende elementen in de toelichting bij de jaarrekening op te nemen:

- a. de toegepaste waarderingsgrondslagen;
- b. specifieke informatie over herwaarderingen, indien van toepassing;
- c. nadere informatie, indien tegen reële waarde wordt gewaardeerd;
- d. niet in de balans opgenomen verplichtingen (idem micro's);
- e. voorschotten en leningen aan bestuurders en toezichthouders (idem micro's);
- f. posten in de winst-en-verliesrekening van bijzondere omvang of incidentele aard;
- g. schulden met een resterende looptijd van meer dan vijf jaar, schulden waarvoor zakelijke zekerheden zijn gesteld met opgave van de aard en de vorm van deze zekerheden;
- h. het gemiddelde personeelsbestand gedurende het boekjaar.

De hierboven genoemde informatie-elementen betreffende de toelichtingsvereisten komen nagenoeg overeen met de huidige verplichtingen zoals opgenomen in Titel 9 Boek 2 BW.

Zoals eerdergenoemd kent de verbodsbepaling enige uitzonderingen. Het staat de lidstaten vrij om limitatief aanvullend de volgende informatie te eisen:

- a. een verloopoverzicht van de vaste activa;
- b. naam en zetel van de onderneming die de gegevens van de rechtspersoon consolideert;
- c. aard en zakelijk doel van de niet in de balans opgenomen materiële regelingen (*special purpose vehicles*);
- d. materiële gebeurtenissen na balansdatum;
- e. transacties met verbonden partijen (aandeelhouders, bestuurders en deelnemingen).

De onderdelen b en d zijn nu al verplicht, de onderdelen a, c en e zijn momenteel vrijgesteld. Het ontbreken van informatie over niet in de balans opgenomen materiële regelingen (c) en de effecten van transacties met verbonden partijen (e) kan het inzicht dat de jaarrekening moet geven ernstig schaden. Het zou goed zijn, als de

wetgever in Nederland ook deze informatie-elementen verplicht zou stellen voor kleine rechtspersonen.

### WAT BETEKENT DE RICHTLIJN VOOR DE NEDERLANDSE SITUATIE?

#### *Fiscale grondslagen*

Kijkend naar het nieuwe regime voor micro's lijkt de stap om een onderdeel van de aangifte vennootschapsbelasting te beschouwen als de jaarrekening wel heel erg klein geworden. De noodzakelijke toelichtingen zijn namelijk heel beperkt. Daarnaast staat het de lidstaten vrij om aanvullende eisen te stellen die relevant zijn voor de belastingheffing. Dit is ook logisch, omdat in veel lidstaten de jaarrekening de basis is voor of onderdeel is van de aangifte vennootschapsbelasting. Hiermee zou naar onze mening voor de micro's verdere administratieve lastenbesparing kunnen worden bereikt.

#### *IFRS for SMEs*

In de richtlijn ontbreekt een optie om IFRS for SMEs als grondslag voor de financiële verslaggeving te mogen gebruiken. Recentelijk heeft de IASB een publicatie uitgebracht over de toepassing voor IFRS for SMEs door micro's om micro's te helpen deze standaard toe te passen. Er resteert één onvermijdbaar verschil tussen de richtlijn en IFRS for SMEs, namelijk de presentatie van het opgevraagde nog te storten aandelenkapitaal. Onder IFRS for SMEs moet deze post in mindering worden gebracht op het eigen vermogen, terwijl de richtlijn voorschrijft deze als actiefpost op de balans op te nemen. Voor internationaal werkende ondernemingen is het van belang dat het nieuwe Nederlandse wetgevende kader naar aanleiding van de implementatie van de richtlijn geen nieuwe onvermijdbare verschillen met IFRS for SMEs oplevert. Onze conclusie is dan ook dat IFRS for SMEs in de praktijk in de meeste gevallen kan worden toegepast.

#### *Aanpassing Titel 9*

In de afgelopen dertig jaar zijn er steeds kleinere aanpassingen doorgevoerd in Titel 9 en artikel 24a tot en met 24d van Titel 1 Boek 2 BW. Nu er een fundamentele herziening moet plaatsvinden als gevolg van de implementatie van de EU-richtlijn 2013/34/EU per 1 januari 2016, lijkt een snelle internetconsultatie door de overheid op zijn plaats. Op deze wijze kunnen opstellers, gebruikers en controleurs van jaarrekeningen in een vroegtijdig stadium kennisnemen van de wetgeving in voorbereiding en suggesties doen die de kwaliteit en uitvoerbaarheid van de wetgeving met betrekking tot de jaarrekening ten goede kunnen komen. □

#### **Noot**

\* *Kees Bergwerff is voorzitter van de Commissie Jaarverslaggeving bij de NBA en partner bij KPMG Accountants NV en Henk Verhoek is senior beleidsmedewerker Beroepsontwikkeling en Beleid bij de NBA. Zij schreven dit artikel op persoonlijke titel.*