



RAAD VOOR DE JAARVERSLAGGEVING

Secretariaat:
Antonio Vivaldistraat 2-8, 1083 GR Amsterdam
Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

T +31(0)20 301 02 35
F +31(0)20 301 03 02
rj@rjnet.nl
www.rjnet.nl

Ministerie van Justitie en Veiligheid

Postbus 20301
2500 EH Den Haag

C.c. Ministerie van Financiën

Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Amsterdam, 23 mei 2018

Onderwerp: opmerkingen bij wetgeving

De afgelopen jaren is er in RJ-vergaderingen regelmatig gesproken over opmerkingen bij wetgeving, mede vanwege onduidelijkheden of onjuistheden in Titel 9 Boek 2 BW.

In 2015 is bij de bespreking van het toen aanhangige wetsvoorstel tot invoering van de EU richtlijn jaarrekening (2013/34/EU) een aantal van dergelijke opmerkingen van de RJ onder de aandacht gebracht van de wetgevingsambtenaar en raadsadviseur. Deze punten van de RJ zijn toen echter niet meegenomen in dat wetgevingsproces, met als argument dat dit puur een 'uitvoeringswet' was van de (noodzakelijke) wijzigingen uit voornoemde EU richtlijn jaarrekening.

In 2017 is door twee ministeries in een gezamenlijke notitie aan de RJ verzocht om advies over enkele 'wetgevingssuggesties' van de AFM. Bij de bespreking daarvan in RJ-vergaderingen bleek dat de RJ deze wetgevingssuggesties van de AFM niet noodzakelijk achtte, maar ontstond er wel discussie over andere wetgevingsopmerkingen die de RJ belangrijk(er) vond en/of in het verleden al door de RJ waren aangekaart.

Als uitvloeisel hiervan heeft de RJ verzocht een overzicht te maken van de "opmerkingen bij wetgeving" die thans bij het RJ-secretariaat of de RJ-staf bekend zijn. Het overzicht daarvan is in

de bijlage bij deze brief opgenomen. Hierbij is voor de duidelijkheid onderscheid gemaakt tussen punten die volgens de RJ 'prioriteit' hebben (A), andere 'opmerkingen of fouten' (B) en 'overige opmerkingen' (C). Daarbij is soms een verwijzing opgenomen naar een bepaling uit de EU richtlijn jaarrekening of een tekstsuggestie gedaan voor mogelijke aanpassing van de huidige wettekst.

In de bijlage is één onderwerp bewust niet opgenomen, namelijk de toepassing van art. 2:408 BW (of IFRS 10.4(a)) door een Nederlandse rechtspersoon (groepsdeelhoofd) die in de jaarrekening vrijwillig IFRS toepast op basis van art. 2:362 lid 8/9 BW. De RJ acht dit onderwerp, net zoals de AFM, belangrijk omdat daarover thans kennelijk verschillende visies of uitleggen bestaan. De RJ zou deze problematiek graag willen toelichten en bespreken met het ministerie dan wel meedenken over een oplossingsrichting om nadere duiding te geven aan de praktijk over deze 'samenloop van art. 2:408 en 362 lid 8/9 BW' (vice versa), bijvoorbeeld in hoofdstuk 217 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Uiteraard is de RJ gaarne bereid tot een nadere toelichting,

Hoogachtend,

Prof. dr. P.A.M. Sampers RA
Voorzitter Raad voor de Jaarverslaggeving

BIJLAGE

A. Prioriteiten

1) art. 2:384 lid 7 BW

Bij **commodity-contracten** die op netto-basis kunnen worden afgerekend is sprake van financiële instrumenten (art. 10 lid 4 Besluit actuele waarde) die op grond van art. 2:384 lid 7 BW gewaardeerd kunnen worden op marktwaarde (fair value through profit and loss, FVPL). Voorraden kunnen echter alleen op marktwaarde (FVPL) worden gewaardeerd, indien het agrarische voorraden met frequente marktnoteringen betreft (art. 2:384 lid 7 sub c BW). Dit betekent dat commodity broker-traders niet volledig en consistent het reëlewaardemodel (FVPL) kunnen toepassen. Het wel kunnen toepassen van marktwaarde voor commodity-contracten zou tot betere verslaggeving leiden. Een wetswijziging is benodigd om commodity broker-traders (net zoals in IFRS (IAS 2.3 (b)) toe te staan hun voorraden te waarderen op marktwaarde. Dit is een in de verslaggevingspraktijk bekend probleem dat mogelijk bij eerdere wetswijzigingen over het hoofd is gezien en eenvoudig verholpen kan worden door een aanpassing van art. 2:384 lid 7 BW of het Besluit actuele waarde. Zo'n aanpassing is mogelijk op grond van art. 9 van de EU richtlijn jaarrekening (alternatieve waarderingsgrondslag voor de reële waarde)

2) art. 2:363 lid 6 BW

De onder IFRS vereiste aparte rubricering in de balans van **activa 'held-for-sale' (IFRS 5)** kan vanwege de huidige redactie in het BW en het Besluit modellen jaarrekening niet worden toegepast. De presentatie conform IFRS 5 geeft echter naar de mening van de RJ een betere balanspresentatie. De RJ pleit er daarom voor om die presentatie ook mogelijk te maken bij ondernemingen die geen IFRS toepassen (in de enkelvoudige jaarrekening). Dit kan door aanpassing van het Besluit modellen jaarrekening. Deze mogelijkheid wordt gegeven in art. 11 van de EU richtlijn jaarrekening (alternatieve presentatie van de balans).

B. Opmerkingen of fouten¹

Burgerlijk Wetboek (BW)

i) art. 2:363 lid 3 (laatste zin) BW

Aan de opsomming in art. 2:363 lid 3 BW behoren te worden toegevoegd artikel 383b tot en met 383e (bestuurdersbezoldiging open NV), aangezien artikel 383 daarin ook is vermeld, alsmede artikel 382a (accountants honoraria), omdat toelichting accountants honoraria anders achterwege kan worden gelaten met een beroep op kwantitatieve materialiteit. Dit wordt dan als volgt (zie onderstreepte tekst):

Artikel 363

3. [...] Vermeldingen krachtens de artikelen 378, 382, 382a, en 383 en 383b tot en met 383e mogen evenwel niet achterwege blijven.

ii) art. 2:377 lid 1 letter a en lid 2 BW, art. 2:395a BW, art. 2:403 lid 1 letter a BW

Er wordt op diverse plaatsen nog gesproken over 'uit de gewone bedrijfsuitoefening', terwijl deze toevoeging in 2015 zou moeten zijn vervallen vanwege het toen schrappen van 'buitengewone baten en lasten'.

Hiervan is sprake in art. 2:377 BW:

Artikel 377

1. Op de winst- en verliesrekening worden afzonderlijk opgenomen:

a de baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening, de belastingen daarover en het resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening na belastingen [...]

2. De baten en lasten uit de gewone bedrijfsuitoefening worden hetzij overeenkomstig lid 3, hetzij overeenkomstig lid 4 gesplitst.

Er wordt in art. 2:395a BW ten onrechte nog gesproken over 'uit de gewone bedrijfsuitoefening':

Artikel 395a

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 [...]

Er wordt in art. 2:403 BW ten onrechte nog gesproken over 'uit de gewone bedrijfsuitoefening':

Artikel 403

1 Een tot een groep behorende rechtspersoon behoeft de jaarrekening niet overeenkomstig de voorschriften van deze titel in te richten, mits:

a de balans in elk geval vermeldt de som van de vaste activa, de som van de vlottende activa, en het bedrag van het eigen vermogen, van de voorzieningen en van de schulden, en de winst- en verliesrekening in elk geval vermeldt het resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening en het saldo der overige baten en lasten, een en ander na belastingen;

¹ Deze bijlage bevat opmerkingen bij de huidige wettekst van Titel 9 Boek 2 BW, niet de verschillen tussen BW en de EU richtlijn jaarrekening (2013/34/EU). Hier wordt bijvoorbeeld niet gewezen op de consolidatieplicht van een moedermaatschappij voor al haar dochtermaatschappijen (art. 2 sub 11 en art. 22 lid 1 EU richtlijn jaarrekening), die niet is geïmplementeerd in art. 2:406 lid 1 BW.

iii) art. 2:382a BW

Er wordt in art. 2:382a BW ten onrechte niet geregeld dat (juist) andere onderdelen uit het netwerk van de accountantsorganisatie (non-audit) opdrachten zouden kunnen verrichten. Dit is door de RJ hersteld door middel van een aanbeveling (RJ 390.3) maar zou eigenlijk in de wettekst moeten komen. Dit wordt dan als volgt (zie doorgehaalde en onderstreepte tekst):

Artikel 382a

1. Opgegeven worden de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte totale honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening over het boekjaar, totale honoraria voor andere controleopdrachten, totale honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein en totale honoraria voor andere niet-controlediensten, uitgevoerd door de externe accountant, ~~en de accountantsorganisatie~~ en het netwerk, genoemd in artikel 1, eerste lid, onder a, f en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

iv) art. 2:383e BW

In art. 383e (tweede zin) BW is ten onrechte niet geregeld dat tevens opgegeven worden de afgewaardeerde bedragen en de bedragen waarvan werd afgezien in het boekjaar, dit in lijn met de in 2015 doorgevoerde wijziging in art.2:383 lid 2 BW. Dit wordt dan als volgt (zie onderstreepte tekst):

Artikel 383e

De vennootschap doet opgave van het bedrag van de leningen, voorschotten en garanties, ten behoeve van iedere bestuurder en iedere commissaris van de vennootschap verstrekt door de vennootschap, haar dochtermaatschappijen en de maatschappijen waarvan zij de gegevens consolideert. Opgegeven worden de nog openstaande bedragen, de afgewaardeerde bedragen en de bedragen waarvan werd afgezien, de rentevoet, de belangrijkste overige bepalingen, en de aflossingen gedurende het boekjaar.

v) art. 2:390 lid 1 BW

Uit de tekst van art. 2:390 lid 1 (eerste volzin) BW lijkt te kunnen worden opgemaakt dat waardering op actuele waarde van voorraden, die geen agrarische voorraden zijn, (nog steeds) mogelijk is. Dit is echter als gevolg van de wetwijziging van 2015 niet langer mogelijk. Derhalve dient lid 1 eerste zin aangepast te worden mede om dit in lijn te brengen met het bepaalde in art. 8 Besluit actuele waarde.

Artikel 390

1. Waardevermeerderingen van materiële vaste activa, immateriële vaste activa en ~~voorraden die geen agrarische voorraden zijn~~, worden opgenomen in een herwaarderingsreserve.

vi) art 2:392 lid 1 en 393 lid 5 BW

De term accountantsverklaring behoort te worden vervangen door de term controleverklaring. Dit niet alleen omdat deze term in de Nederlandse praktijk wordt gehanteerd maar ook omdat artikel 35 EU richtlijn jaarrekening (sinds 2013) de term 'controleverklaring' gebruikt. Dit wordt dan als volgt (zie doorgehaalde en onderstreepte tekst):

Artikel 392

1. Het bestuur voegt de volgende gegevens toe aan de jaarrekening en het bestuursverslag:
a. de accountantscontroleverklaring, bedoeld in artikel 393 lid 5, of een mededeling waarom deze ontbreekt;

Artikel 393

5. [...]De accountantscontroleverklaring omvat ten minste: [...]

vii) art. 2:392 lid 3, 4 en 5 BW:

In art. 2:392 BW staan onjuiste verwijzingen, omdat de 'herplaatsing' in 2015 niet volledig is verwerkt.

lid 3: verwijzing naar lid 1 onder e moet zijn: lid 1 onder d.

lid 4: verwijzing naar lid 1 onder e (2x) moet zijn: lid 1 onder d.

lid 5: verwijzing naar lid 1 onder c moet zijn: artikel 380c.

Dit wordt dan als volgt (zie doorgehaalde en onderstreepte tekst):

Artikel 392

3 Is een recht als bedoeld in lid 1 onder de in een aandeel belichaamd, [...]

4 Het bepaalde in lid 1 onder de en in lid 3 is niet van toepassing, [...] Geen ontheffing kan worden verleend van het bepaalde in lid 1 onder de wanneer omtrent deze gegevens mededeling moet worden gedaan in het bestuursverslag op grond van artikel 391 lid 5.

5 Het bestuur van een stichting of een vereniging als bedoeld in artikel 360 lid 3 behoeft de gegevens, bedoeld in lid 1, onder b en in artikel 380c e, niet aan de jaarrekening en het bestuursverslag toe te voegen.

viii) art. 2:395a lid 4, 5 en 7 BW: (microregime)

art. 2:395a lid 4 BW

Volgens de letterlijke tekst van art. 2:395a lid 4 BW moet een microrechtspersoon de kosten die verband houden met oprichting en de uitgifte van aandelen afzonderlijk vermelden. Dat kan naar de mening van de RJ niet juist zijn omdat een kleine rechtspersoon is vrijgesteld van de onderverdeling van immateriële vaste activa in de jaarrekening (art. 2:396 lid 3 en 8 BW), terwijl ook een middelgrote rechtspersoon is vrijgesteld van deze onderverdeling van immateriële vaste activa, behalve ten aanzien van goodwill (art. 2:397 lid 5 BW).

art. 2:395a lid 5 BW

Er wordt in art. 2:395a lid 5 BW voor de te vermelden posten uitsluitend verwezen naar art. 377 lid 3 BW (categoriale kostensplitsing), maar niet naar art. 377 lid 4 BW (functionele kostensplitsing), zodat een microrechtspersoon die kiest voor de functionele kostensplitsing geen vrijstellingen heeft qua presentatie, hetgeen niet beoogd kan zijn. Tevens is ten onrechte voor een microrechtspersoon niet de mogelijkheid opgenomen, die voor een kleine rechtspersoon wel expliciet bestaat, om met toepassing van art. 2:377 lid 3 en 4 BW enkele posten te comprimeren tot één post 'brutobedrijfsresultaat'. Dit wordt dan als volgt (zie onderstreepte tekst):

Artikel 395a

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 [...], 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, onderscheidenlijk 377 lid 4 onder a-c en f samengetrokken tot een post.

Ook moet een microrechtspersoon volgens art. 2:395a lid 5 BW de post 'netto-omzet' vermelden, terwijl kleine en middelgrote rechtspersonen hiervan zijn vrijgesteld (bij middelgrote rechtspersoon alleen vrijstelling in deponeringsjaarrekening); hier kan geen strengere regime voor microrechtspersoon zijn beoogd.

art. 2:395a lid 7 BW

Door een Nota van Wijziging is in 2015 op een laat moment in het wetgevingsproces in art. 2:395a lid 7 BW de bepaling opgenomen dat ook een microrechtspersoon vrijwillig fiscale waarderingsgrondslagen kan toepassen. Hierbij is echter letterlijk de (wet)tekst, zoals deze in 2007 is ingevoerd voor kleine rechtspersonen, overgenomen uit art. 2:396 lid 6 BW. Het gevolg daarvan is dat thans in art. 2:395a lid 7 BW staat dat een microrechtspersoon, net zoals een kleine rechtspersoon, gebruikmaking van fiscale waarderingsgrondslagen moet vermelden in “de toelichting”. Echter, in tegenstelling tot een kleine rechtspersoon behoeft een microrechtspersoon géén toelichting (openbaar) te maken, zodat deze wettelijke bepaling onuitvoerbaar is. Om op dit punt verwarring te voorkomen heeft de RJ in een Handreiking (D 3.1) in de RJk-bundel opgenomen dat een microrechtspersoon gebruikmaking van fiscale grondslagen behoort te melden als voetnoot bij de balans en winst-en-verliesrekening. Dit zou ook moeten worden opgenomen in de wettekst. Dit wordt dan als volgt (zie onderstreepte tekst):

Artikel 395a

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 in een voetnoot onderaan de balans. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.

ix) art. 2:398 lid 4 en 5 BW

In lid 4 zou tevens verwezen moeten worden naar art. 395a lid 1 BW (mogelijke periodieke verhoging grensbedragen). In lid 5 zou tevens verwezen moeten worden naar artikel 395a lid 1 en 2 BW (commerciële stichting of vereniging). Dit wordt dan als volgt (zie onderstreepte tekst):

Artikel 398

4 Bij algemene maatregel van bestuur worden de in artikel 395a lid 1, artikel 396 lid 1 en artikel 397 lid 1 genoemde bedragen verlaagd, indien het recht van de Europese Gemeenschappen daartoe verplicht, en kunnen zij worden verhoogd, voor zover geoorloofd.

5 Voor de toepassing van de artikelen 395a lid 1, 396 lid 1 en 397 lid 1 op een stichting of een vereniging als bedoeld in artikel 360 lid 3 wordt uitgegaan van het totaal van de activa van de stichting of vereniging en, met inachtneming van artikel 396 lid 2, van de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers van de onderneming of ondernemingen die deze stichting of vereniging in stand houdt.

x) art. 444c lid 2 BW

In lid 2 wordt nog verwezen naar artikel 435a, maar artikel 435a is enige jaren geleden vervallen bij invoering van de Solvency II wetgeving.

Artikel 444c

2. ~~Artikel 435a, lid 2, is van overeenkomstige toepassing.~~ In geval van periodiek te betalen uitkeringen geschiedt de bepaling volgens erkende actuariële methoden.

Besluit actuele waarde (BAW)

art. 7 BAW

In artikel 7 is de tekst inzake opbrengstwaarde en bedrijfswaarde in combinatie met actuele kostprijs niet juist, omdat dit er bij letterlijke lezing toe leidt dat indien de bedrijfswaarde lager (stel 95) is dan de actuele kostprijs (stel 100) - maar de opbrengstwaarde hoger (stel 105) is dan de actuele kostprijs - toch afwaardering naar lagere bedrijfswaarde (95) zou moeten plaatsvinden. Dit is door de RJ gecorrigeerd (RJ 212.407), maar zou ook in art. 7 BAW moeten (zie onderstreepte tekst).

Artikel 7

Indien materiële vaste activa of immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de actuele kostprijs. Waardering geschiedt tegen de bedrijfswaarde indien deze lager is dan de actuele kostprijs, tenzij de opbrengstwaarde hoger is dan de actuele kostprijs. Indien de opbrengstwaarde lager is dan de actuele kostprijs en hoger dan de bedrijfswaarde, geschiedt de waardering tegen de opbrengstwaarde.

Besluit modellen jaarrekening (BMJ)

In het BW is (in 2015) activering van 'onderzoekskosten' geschrapt uit de balans (art. 2:365 lid 1 letter b BW) en zijn de posten 'buitengewone baten en lasten' en 'buitengewoon resultaat' geschrapt uit de resultatenrekening (art. 2:377 lid 1 letter b BW). Deze wijzigingen zijn doorgevoerd in het BMJ in de modellen A, B, C, D, E, F, I, J en S (en model G en H zijn vervallen), maar helaas is dit in het BMJ niet doorgevoerd in de modellen K, L, M, N, O, Q en R. Dat behoort nog te gebeuren.

C. Overige

a) art. 2:210 lid 5 BW

De bij de flex-BV wetgeving in 2012 ingevoerde vereenvoudigde vaststelling van de jaarrekening - door ondertekening bestuurder(s)/aandeelhouder(s) - bij een 'DGA-BV' (art. 2:210 lid 5 BW) blijkt in de praktijk niet als een vereenvoudiging te worden ervaren, maar als een verkorting van de deponeringstermijn met twee maanden. Vanwege dit onbedoelde neveneffect van het bepaalde in art. 2:210 lid 5 WB werd reparatiewetgeving aangekondigd. De aangekondigde reparatie is echter uit de latere (2013) zogenaamde 'veegwet' gehaald. De RJ zou graag zien dat dit alsnog op korte termijn wordt gerepareerd.

b) art. 2:362 lid 8 BW

Het blijft naar de mening van de RJ vreemd waarom een micro-, kleine of middelgrote rechtspersoon die in de jaarrekening vrijwillig IFRS toepast op basis van art. 2:362 lid 8 of 9 BW, geen gebruik zou mogen maken van de vrijstellingen van art. 2:395a, 396 of 397 BW. Bij een micro- of kleine rechtspersoon leidt dit tot een ernstige lastenverzwaring in geval van vrijwillig gebruik van IFRS, omdat dit onder meer betekent dat er dan geen vrijstelling is van verplichte accountantscontrole van de jaarrekening.

c) art. 2:362 lid 8 (laatste volzin) BW

Het is onduidelijk of met toepassing in de enkelvoudige (NL GAAP) jaarrekening van de waarderingsgrondslagen uit de (IFRS) geconsolideerde jaarrekening tevens de (IFRS) presentatie/rubricering kan of moet worden toegepast in deze enkelvoudige jaarrekening.

d) art. 2:363 lid 5 BW

Het is onduidelijk wat wordt bedoeld met 'iedere post van de jaarrekening' bij vermelding vergelijkende cijfers voorafgaande boekjaar, betreft dit alleen posten in de hoofdoverzichten of ook in de toelichting.

e) art. 377 lid 8 BW

Het is onduidelijk of met de in art. 2:377 lid 8 BW opgenomen term 'baten en lasten van uitzonderlijk grote omvang of die in uitzonderlijke mate voorkomen' hetzelfde is bedoeld als met de in RJ 270.401 gebruikte term 'bijzondere baten en lasten'. Is hier inderdaad dezelfde betekenis beoogd?

f) art. 2:382 BW (laatste volzin)

Het is onduidelijk of vermelding van 'lonen' en 'sociale lasten en pensioenlasten' (art. 2:377 lid 3 letter e en f) ook moet plaatsvinden in de toelichting op een op grond van art. 402 BW vereenvoudigde winst-en-verliesrekening. Bij toepassing van art. 402 BW vindt art. 377 lid 3 BW immers evenmin toepassing.

g) art. 2:387 lid 3 BW

Hier staat het volgende "Bij de waardering van de vaste activa wordt rekening gehouden met een vermindering van hun waarde, indien deze naar verwachting duurzaam is". Het laatste deel van deze zin is onduidelijk en wordt soms als argument gebruikt om een waardevermindering niet te verwerken. Daarom heeft de RJ in RJ 121.401 verduidelijkt dat indien de realiseerbare waarde lager is dan de boekwaarde er sprake is van een bijzonder waardeverminderingverlies dat moet worden verwerkt. Het laatste deel van de wettekst zou dan ook kunnen worden vervangen door "indien sprake is van een bijzondere waardevermindering".

h) art. 2:390 lid 1 BW

In art. 2:390 lid 1 BW wordt bepaald dat waardestijgingen van beursgenoteerde effecten die niet via het resultaat zijn verantwoord in de herwaarderingsreserve worden verantwoord. Dit kunnen bijvoorbeeld beursgenoteerde aandelen zijn die geen deelneming vormen en geen deel uitmaken van een handelsportefeuille -. Echter, de ratio en nut van zo'n herwaarderingsreserve - dat wil zeggen: reëlewaarderreserve - is onduidelijk omdat een dergelijke (reële) waardestijging direct gerealiseerd kan worden. Bij een verwerking van waardestijgingen via het resultaat komen deze ook in de (uitkeerbare) 'niet-verdeelde winst'. Dit lijkt inconsistent, er is hiervoor geen (niet-uitkeerbare) herwaarderingsreserve nodig (maar een niet-wettelijke reëlewaarderreserve).

i) art. 2:395a lid 5 BW

Het is onduidelijk wat moet worden gedaan met de niet te vermelden posten van art. 377 lid 3 BW; moet in de winst- en-verliesrekening van een microrechtspersoon hiervoor een sluitpost worden opgenomen, bijvoorbeeld 'overige baten en lasten'?

j) art. 2:396 lid 7 BW

Sinds de wetswijziging van 2015 is voor een kleine rechtspersoon art. 2:392 BW 'Overige gegevens' niet meer van toepassing. Dit betekent dat niet kan worden voldaan aan de vermelding bedoeld in art. 393 lid 7 BW - vermelding in de Overige gegevens van wettige grond voor het ontbreken van de accountantsverklaring - welke ook geldt voor kleine rechtspersonen, althans niet op de wijze zoals voorgeschreven in art. 393 lid 7 BW laatste zin ("tenzij onder de overige gegevens een wettige grond wordt medegedeeld waarom de verklaring ontbreekt"). Dit verdient aanpassing in de wet.

k) art. 2:403 lid 1 letter c BW

Het is onduidelijk wat wordt verstaan onder 'geconsolideerd'. Is dat consolidatie gedurende het gehele boekjaar of voldoet ook consolidatie gedurende een deel van het boekjaar respectievelijk op balansdatum?

l) art. 2:403 lid 1 letter g BW

Het is onduidelijk wat onder 'geoorloofde latere openbaarmaking' wordt verstaan: de opmaaktermijn die geldt voor de (vrijgestelde) groepsmaatschappij of de termijn die geldt voor de moedermaatschappij die zich hoofdelijk aansprakelijk heeft gesteld.

m) art. 2:408 lid 1 letter b BW

Het is onduidelijk wat wordt verstaan onder 'geconsolideerd': consolidatie gedurende het gehele boekjaar, of voldoet ook consolidatie gedurende een deel van het boekjaar respectievelijk op balansdatum.

n) art. 2:408 lid 1 letter e BW

Het is onduidelijk wat onder 'geoorloofde latere openbaarmaking' wordt verstaan: de deponeringstermijn die geldt voor de jaarrekening van de van consolidatie vrijgestelde tussenhouding of deponeringstermijn die geldt voor de geconsolideerde jaarrekening van de topholding.