

NBA bijeenkomst

Amersfoort, 29 mei 2024





Onderwerpen

- Opmaak, vaststellen en deponeren. Hoe zit dat ook alweer?
- Jaarverslaggeving bij (dreigende) discontinuïteit.
 - Wat doe je bij welk scenario?
- Stelsel- en schattingswijzigingen
- Foutenherstel



Termijnen bij opmaak, vaststellen en deponeren van jaarrekeningen

Hoe zit dit ook al weer?





- Het is nu 29 mei, dus voor het opmaken van jaarrekeningen van Besloten Vennootschappen heb je nog 2 dagen.....
- Of ligt dat toch anders?
- Het belangrijkste hierover is geregeld in artikel 2: 210 BW en 2: 394 BW





Artikel 2: 210 lid 1 BW

- Jaarlijks binnen **vijf maanden** na afloop van het boekjaar, behoudens verlenging van deze termijn met ten hoogste vijf maanden door de algemene vergadering op grond van **bijzondere omstandigheden**, **maakt het bestuur de jaarrekening op.**
- Dus 31 mei einde termijn..... met uitstel tot maximaal 31 oktober
- Wat zijn bijzondere omstandigheden?

De planning van de accountant?





Artikel 2: 210 lid 2 en 3 BW

- Artikel 210 **lid 2** BW
 - De jaarrekening wordt ondertekend door de bestuurder; ontbreekt de ondertekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van reden melding gemaakt
- Artikel 210 **lid 3** BW
 - De jaarrekening wordt vastgesteld door algemene vergadering. Vaststelling van de jaarrekening strekt niet tot kwijting aan de bestuurder





Artikel 2: 210 lid 5 BW

- Indien alle aandeelhouders tevens bestuurder van de vennootschap zijn, **geldt ondertekening** van de jaarrekening door alle bestuurders **tevens als vaststelling**, mits alle vergadergerechtigden in de gelegenheid zijn gesteld om kennis te nemen van de opgemaakte jaarrekening en met deze wijze van vaststelling hebben ingestemd.
- In deze situatie strekt deze vaststelling tevens wel tot kwijting van de bestuurders
- De statuten kunnen deze wijze van vaststelling van de jaarrekening uitsluiten





Artikel 2: 394 lid 1 BW

- De rechtspersoon is verplicht tot openbaarmaking van de jaarrekening binnen 8 dagen na de vaststelling.
- Dit geschiedt door deponering bij het Handelsregister.
- De dag van vaststelling moet zijn vermeld.





Artikel 2: 394 lid 2 BW

- Is de jaarrekening niet binnen twee maanden na afloop van de voor het opmaken voorgeschreven termijn vastgesteld, dan maakt het bestuur onverwijld de opgemaakte jaarrekening op de in lid 1 voorgeschreven wijze openbaar
- Twee maanden na opmaakdatum = 31 december!
- Op de jaarrekening wordt vermeld dat deze nog niet is vastgesteld





Artikel 2: 394 lid 3 BW

- Uiterlijk twaalf maanden na afloop van het boekjaar moet de rechtspersoon de jaarrekening op de in lid 1 voorgeschreven wijze openbaar hebben gemaakt.
- Uiterlijke termijn deponering dus: 31 december.





Uitspraak september 2022 Hof Den Bosch (2022:3141)

- Het ondertekenen van de jaarrekening **is geen onderdeel** van het opmaken van de jaarrekening.
- De ondertekening heeft als functie dat het bestuur van de rechtspersoon instemt met de inhoud van de opgemaakte jaarrekening.
- Dat betekent concreet dat een jaarrekening die in oktober is opgemaakt, pas in de loop van november/december kan worden ondertekend.
- En let op: de datum van de ondertekening is tevens de datum van de vaststelling (artikel 2: 210 lid 5)





Gevolgen uitspraak Hof Den Bosch

- Het oordeel van het Hof sluit aan bij de rechtspraak van de Hoge Raad, dat bij de beantwoording van de vraag of het bestuur van een rechtspersoon (op grond van artikel 2:248 BW) aansprakelijk is jegens de boedel wegens onbehoorlijk bestuur van het niet voldoen aan de publicatieverplichting van artikel 2: 394 BW...
- doorslaggevend is dat het voor de crediteuren in feite slechts van belang is dat de jaarrekening niet later wordt gepubliceerd dan op het uiterste tijdstip dat in geval van verlenging van het opmaken geldt: dus uiterlijk twaalf maanden na afloop boekjaar.
- HR 11 juni 1993: ECLI:NL:HR:1993:ZCO994



Jaarverslaggeving bij dreigende discontinuïteit

Denk aan het risico voor bestuurders





Hoofdregel artikel 2: 384 lid 3 BW

- Bij de waardering van activa en passiva wordt uitgegaan van de veronderstelling dat het geheel der werkzaamheden van de rechtspersoon waaraan die activa en passiva dienstbaar zijn, wordt voorgezet, **tenzij**:
 - Deze veronderstelling onjuist is...of,
 - De juistheid ervan aan **gerede** twijfel onderhevig is...





Voorbeelden van signalen.....

- Negatief resultaat (boekjaar en/of vorig boekjaar)
- Negatief eigen vermogen (boekjaar en/of vorig boekjaar)
- Negatief werkkapitaal
 - (kortlopende vorderingen + liquide middelen minus kortlopende schulden)





Wie beoordeeld deze signalen?

- De ondernemer?
- De accountant?
- De bekende gebruiker? (aandeelhouder, bankier)
- **De onbekende gebruiker (publicatiestukken)**
 - Kredietverzekeraars
 - Leveranciers





Significante aangelegenheden

- Als er twijfel is over de continuïteit dan is dat altijd een **significante aangelegenheid**:
- Dus beschrijven in het dossier;
- Welke werkzaamheden zijn hiervoor gedaan?
- Verplichte bespreking hiervan met het management.



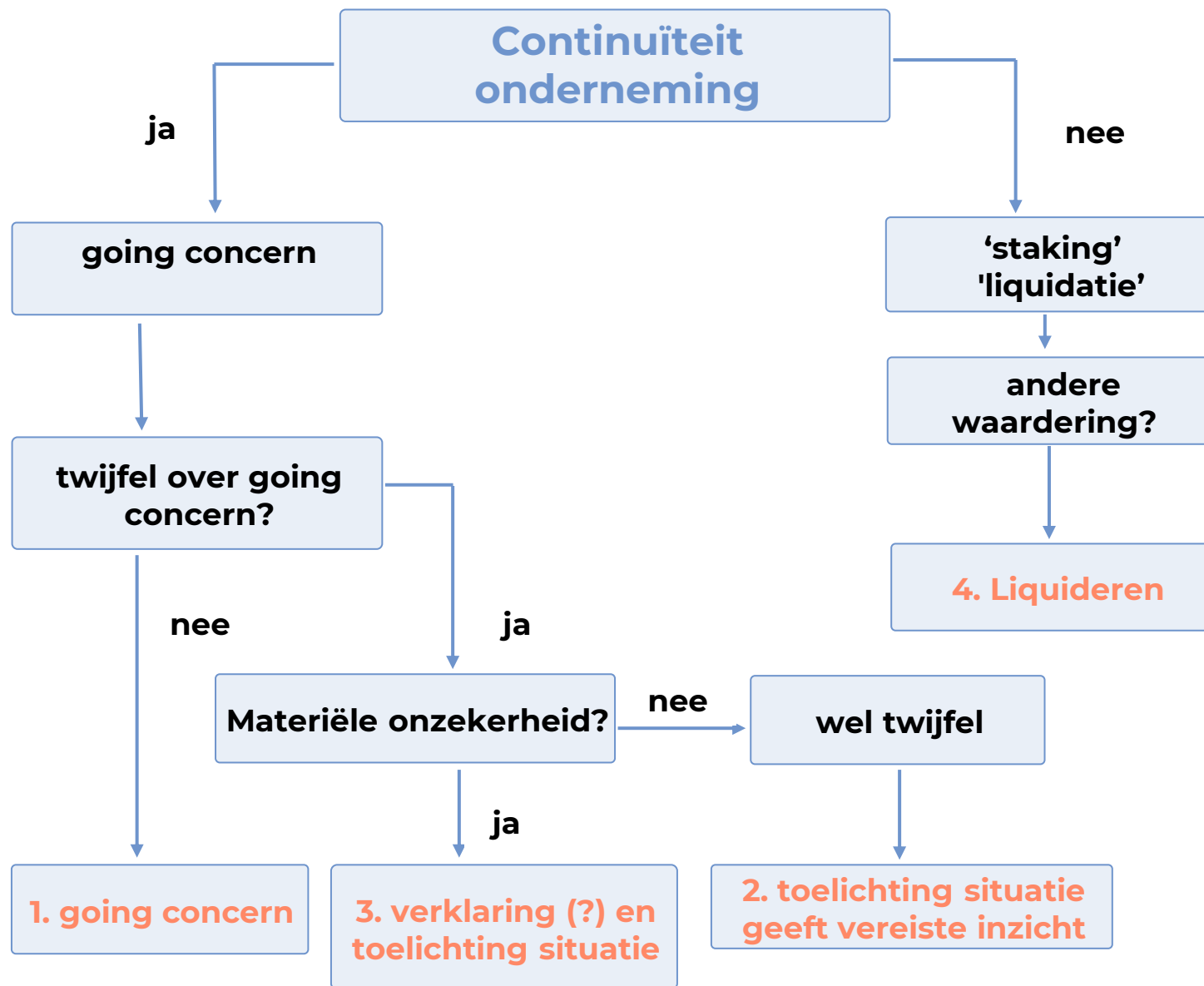


Continuïteit

Vier scenario's:

1. Geen onzekerheid over de continuïteit
2. Zorgen over de continuïteit, maar geen materiële onzekerheid
3. Materiële onzekerheid
4. Discontinuïteit is onontkoombaar / feitelijk ingetreden







Materiële onzekerheid over de continuïteit

- Wanneer de rechtspersoon
 - niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen kan voldoen en
 - het nog niet aannemelijk is dat de benodigde aanvullende medewerking van belanghebbenden wordt verkregen
 - maar... dat er wel een reële kans bestaat dat de rechtspersoon (een deel van) de bedrijfsactiviteiten kan voortzetten.





Voorbeelden van medewerking derden

- Uitstel van betaling door UWV/RVO/Belastingdienst
- **Extra** kredietfaciliteiten door banken/leveranciers
- Financiering door verbonden partijen (groepsmaatschappijen)
- Kwijtschelding van (belasting) schulden





Werkzaamheden accountant

Jaarrekening met twijfels over de continuïteit?

- Waarderingsgrondslag aanpassen ?
 - Herwaardering? Voorziening laten vrijvallen?
- In de toelichting tekst opnemen over dreigende discontinuïteit (verantwoordelijkheid bestuur!)
- Toelichtende paragraaf in de verklaring opnemen (niet meer verplicht)
- Gebeurtenissen na balansdatum beoordelen (prognoses en/of tussentijdse cijfers)





Toelichtende paragraaf in verklaring

- De jaarrekening moet een adequate toelichting geven ten aanzien van een eventuele onzekerheid over de continuïteit.
- Is er sprake van een materiële onzekerheid, die is toegelicht in de grondslagen.....
 - dan is het aan te raden om een toelichtende paragraaf toe te voegen aan de samenstellingsverklaring (geen verplichting!).





Voorbeeld toelichtende paragraaf

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin uiteengezet is dat de entiteit (situatie beschrijven).

Deze situatie/condities, samen met andere omstandigheden zoals uiteengezet duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang op grond waarvan gerede twijfel kan bestaan over de continuïteitsveronderstelling van de entiteit.

(verklaringengenerator NBA)





Tekst toelichting over in jaarrekening

- Wat is er aan de hand?
- Wat zijn de mogelijke gevolgen?
- Welke maatregelen zijn genomen?
- CONCLUSIE: going concern





Tekst toelichting in de grondslagen in de jaarrekening

- De vennootschap heeft als gevolg van Corona pandemie een verlies geleden waardoor er een negatief eigen vermogen en een negatief werkkapitaal is ontstaan.
- Daarom hebben we een beroep gedaan op de overheidssteun NOW en TVL.
- We hebben tevens afspraken gemaakt met onze verhuurder voor een (tijdelijke) huurkorting.





Tekst toelichting in de grondslagen in de jaarrekening

- Inmiddels maken we gebruik van de terugbetalingsfaciliteit die het UWV, het RVO en de Belastingdienst heeft geboden om onze schulden in een maximale periode van 5 jaar terug te betalen.
- Mede hierdoor én de toezegging van de bankier de kredietfaciliteit te handhaven is het bestuur van mening dat zij kan vertrouwen op een duurzame voortzetting van de onderneming.
- Derhalve is de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.



Ontbinding B.V. en verslaggeving

Scenario 4.





Scenario 4 (RJK A2 212-214)

- Discontinuïteit van het geheel der werkzaamheden van de rechtspersoon is onontkoombaar.
 - Dit is van toepassing bij:
 - Rechtspersoon is opgericht voor bepaalde periode en bij liquidatie kan de rechtspersoon voldoen aan al zijn verplichtingen
 - Er is besloten om de rechtspersoon te liquideren waarbij de verwachting is dat de rechtspersoon aan al zijn verplichting kan voldoen
 - De rechtspersoon kan niet meer aan haar verplichtingen voldoen





Onontkoombare discontinuïteit

- Er bestaat **geen reële kans** dat de rechtspersoon (een deel van) de bedrijfsactiviteiten zal kunnen voortzetten doordat hij niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen en benodigde medewerking van belanghebbenden niet kan worden verkregen.
- Hierbij bestaan twee varianten:
 - Ontbinding met baten (vermogen)
 - Ontbinding zonder baten (vermogen)





Ontbindingsmogelijkheden. (art. 2: 19 lid 1 BW)

- Besluit van de algemene vergadering
- Na faillietverklaring door opheffing wegens gebrek aan baten of door insolventie
- Door beschikking van de Kamer van Koophandel
- Overige (bv. o.g.v. statuten of wet door de rechter)





Ontbinding met vermogen (“met baten”)

- Rechtspersoon (i.l.) **blijft bestaan** totdat vermogen is vereffend
- Vereffenaar (vaak bestuurder) via ontbindingsbesluit benoemd
- Opgave ontbinding bij KvK (formulier 17a)
- Vereffening vermogen (opbrengst activa en betaling schulden)
- Blijkt er een overschot: uitkeren aan aandeelhouders
- Blijkt er toch een tekort: dan oplossen met schuldeisers of faillissementsaanvraag en afwikkeling door curator





Ontbinding met vermogen (“met baten”)

- Publicatie vereffening bij KvK en via (landelijke) advertentie
- Belanghebbenden kunnen heropening vereffening verzoeken bij rechtbank ingeval van nagekomen baten
- Na verzetstermijn (2 maanden) **eindigt** de vennootschap na inzending formulier 17b (“einde rechtspersoon”)





Verlaggeving bij ontbinding met vermogen (“met baten”)

- Tijdens vereffening blijft de vennootschap bestaan en geldt verslaggeving volgens Titel 9 boek 2
- Inrichtingsjaarrekening en deponering binnen 12 maanden zolang de vennootschap in liquidatie nog bestaat
- In de praktijk echter vaker een balans en staat van baten en lasten en geen complete jaarrekening (dit is fout)
- Nakoming verslaggeving i.v.m. bestuurdersaansprakelijkheid





Ontbinding zonder vermogen (“turboliquidatie/zonder baten”)

- Rechtspersoon **eindigt onmiddellijk** bij ontbindingsbesluit
- Geen vermogen te vereffenen
- Tot 15 november 2023: ontbindingsbesluit en formulier 17a inzenden naar KvK was voldoende
- Nu: Aanscherping via tijdelijke wet transparantie turboliquidatie
- Voorkoming misbruik en meer transparantie naar schuldeisers
- Binnen 14 dagen na ontbindingsbesluit aanvullende stukken verstrekken aan KvK en schuldeisers hierover informeren
- Zo niet: economisch delict (boete/bestuursverbod)





Ver slaggeving bij ontbinding zonder vermogen

("turboliquidatie/zonder baten")

- Aanvullende stukken (art. 2: 19 lid 1 BW):
 1. Balans en staat van baten en lasten ontbindingsjaar en voorgaand jaar (indien nog niet gedeponeed)
 2. Toelichting oorzaak ontbreken van baten
 3. Omschrijving verdeling van wel aanwezige baten tot ontbinding
 4. Jaarrekeningen voorgaande boekjaren voor zover nog niet gedeponeed op moment van ontbinding
- I.v.m. bestuurdersaansprakelijkheid/alsnog faillissementsaanvraag: toch volledige verslaggeving over voorgaand jaar?



Stelsel- en schattingswijzigingen en fouterstel

Hoe verwerkt u deze in de jaarrekening?





Stelselwijziging

Stelsel: het geheel van grondslagen en regels voor het opstellen van jaarrekeningen.

Voorbeelden:

- Jaarrekening fiscale grondslag / jaarrekening commercieel
- Grondslagen van waardering van de activa/passiva
- Grondslagen voor de resultaatsbepaling
- Grondslagen voor consolidatie, indeling en presentatie.

Stelselwijziging: indien één of meer grondslagen en/of regels anders zijn dan die bij de opstelling van de voorafgaande jaarrekening zijn gebruikt.





Stelselwijziging

Wanneer verplicht?

- De wet dit vereist
 - Dat door de Richtlijnen wordt verlangd
 - Wijziging leidt tot een belangrijke verbetering van het inzicht
-
- **Wat is geen stelselwijziging?**
 - Het voor het eerst opnemen van een grondslag voor posten die voorheen niet voorkwam
 - Een schattingswijziging
 - Wijziging in de consolidatie kring (nieuwe groepsmaatschappij)





Stelselwijziging

Doorvoeren stelselwijziging is ***toegestaan*** indien er gegronde redenen zijn:

- Een voorkeur in wet of Richtlijn
- Nieuw ingevoerde alternatieven (waardering van effecten)
- Algemeen gebruikelijk in bedrijfstak
- Aansluiting internationale opvattingen
- Aansluiting stelsel moedermaatschappij
- Belangrijke verandering in de aard van de activiteiten, waardoor er een beter inzicht komt





Verwerking van een stelselwijziging

- Stelselwijzigingen die effect hebben op het vermogen of resultaat dienen in beginsel **retrospectief** (met terugwerkende kracht) te worden verwerkt. Dit betekent dat:
 - **herrekening** dient plaats te vinden van het eigen vermogen aan het **eind van het voorgaande boekjaar** op basis van de gewijzigde grondslagen; en
 - het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande boekjaar voor en na herrekening (het cumulatieve effect) verwerkt dient te worden als **mutatie van het eigen vermogen** (in de overige reserves, tenzij de wet of de RJ een andere post van het eigen vermogen voorschrijft) **aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging is doorgevoerd**. Het cumulatieve effect wordt verwerkt met inachtneming van de belastingen naar de winst.





Verwerking van een stelselwijziging

- Aanpassing vergelijkende cijfers
 - uitzondering wijziging naar jaarrekening fiscale grondslag en naar liquidatiewaarden
- Wijziging toelichten (verschil t.o.v. vorige stelsel én reden)
- Informatie wijze van verwerking, betekenis voor vermogen en resultaat en betekenis voor individuele posten.





Voorbeelden van stelselwijzigingen

- Wijziging van stelsel: van jaarrekening commercieel naar fiscale grondslag of andersom
- Beleggingspanden waarderen van verkrijgingsprijs naar actuele waarde
- Wijziging van de winst- en verliesrekening van een categoriale naar een functionele indeling of andersom
- Wijziging presentatie onderhanden projecten





Schattingswijziging

Schatting: als de omvang van een post als gevolg van onzekerheden niet exact kan worden bepaald.

Schattingswijziging: indien een eerdere schatting wordt herzien door wijziging in de omstandigheden waarop de schatting is gebaseerd of het beschikbaar komen van nieuwe informatie.

Verwerking:

- Prospectief (vanaf begin huidig jaar)
- Winst- en verliesrekening (periodetoerekening)
- Voorbeelden: wijziging van afschrijvingspercentage of de wijziging van de afschrijvingsmethode of restwaarde

- Schattingswijzigingen hoeven niet te worden toegelicht in de jaarrekening van kleine vennootschappen.





Schattingswijziging

Jaar 1: aanschaf machine ad. € 100.000

Geschatte levensduur 10 jr. / geschatte RW € 10.000

Ultimo jaar 3: boekwaarde € 73.000

Nieuwe schatting levensduur 8 jr. / nieuwe schatting RW € 0

Jaar 4: Afschrijving: $(73.000 - 0) / 5 = € 14.600$

Boekwaarde ultimo jaar 4: € 73.000 -/- € 14.600 = € 58.400

Verwerking prospectief over resterende levensduur vanaf moment van de schattingswijziging.

NB: geen inhaalafschrijving!



Foutenherstel





Voorbeelden foutenherstel.

- **Voorbeeld 1.**

- Voorraad is in de jaarrekening gepresenteerd tegen € 300.000
- (voorraad is economisch niets meer waard door wetswijziging in het oude jaar).

- **Voorbeeld 2.**

- Voorraad € 300.000 moet € 275.000 zijn





Voorbeeld foutenherstel.

- **Voorbeeld 3.**

- Bij het opstellen van de jaarrekening 2022 blijkt dat er door een rekenfout in de jaarrekening 2021 € 10.000,= te weinig vennootschapsbelasting afgedragen.
 - Balanstotaal € 4.500.000 ; omzet € 6.000.000
- Hoe verwerk ik dit in de jaarrekening 2022?
 - Commercieel
 - Fiscale grondslag





Materiële fout (voorheen: *Wezenlijke fout*)

- Materiële fout is een onjuistheid in de jaarrekening – geconstateerd na het vaststellen (aandeelhouders) van de jaarrekening – dat de jaarrekening *in ernstige mate* tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 bedoelde inzicht.
- Het **is zeker** dat de fout de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, beïnvloedt dan wel kan beïnvloeden.





Materiële fout (voorheen: *Wezenlijke fout*)

- Aktie bestuur:
 - Onverwijld informeren van de aandeelhouders en anderen die de jaarrekening hebben ontvangen
 - Mededeling ten kantore van handelsregister (om onbekende gebruikers te informeren)
 - Bij controle-opdracht ook accountantsverklaring bij deze mededeling
 - De mededeling hoeft geen specificaties te bevatten over grootte of welke fout





Materiële fout (er is geen sprake van ernstig tekortschieten)

- Materiële fout is een onjuistheid in de jaarrekening – geconstateerd na het vaststellen (aandeelhouders) van de jaarrekening – dat de jaarrekening tekortschiet (***maar dus niet in ernstige mate***) in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 bedoelde inzicht.
 - Of er sprake is van een dergelijke materiële fout hangt af van of de fout de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, **zou kunnen beïnvloeden**.
- Aktie bestuur (niet voorgeschreven vanuit wet- en regelgeving):
 - Informeren van de aandeelhouders





Wanneer is er sprake van materiële fouten / foutenherstel

- Onjuiste verwerking
- Onjuiste waardering of resultaatbepaling
- Onjuiste rubricering en/of presentatie
- Onjuiste of onvolledige toelichting

Onder een fout wordt niet verstaan het effect van schattingswijzigingen.





Materiële fouten / foutenherstel

- Herstellen in de **eerste nog niet vastgestelde** jaarrekening volgend op het jaar waarin de materiële fout is gemaakt
- Betekent ook aanpassing van de vergelijkende cijfers; met een toelichting naar de oorspronkelijke cijfers
- Verwerking is gelijk aan de verwerking bij een stelselwijziging, hetgeen dus inhoudt:
 - via een correctie op het Eigen Vermogen per begin nieuwe boekjaar, met tevens aanpassing van de vergelijkende cijfers.





Verwerking van een niet materiële fout

- De rechtspersoon verwerkt het herstel van een niet- materiële fout in de winst- en verliesrekening van de eerste jaarrekening die op het moment van het constateren van de fout nog moet worden opgemaakt.
- De rechtspersoon verantwoordt een eventuele bate of last uit hoofde van herstel overeenkomstig de aard van de post.





Antwoorden voorbeelden

- Voorbeeld 1.
- Er is sprake van een materiële fout, waarbij de jaarrekening ***in ernstige mate*** tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 bedoelde inzicht.
 - Correctie retrospectief in de beginbalans.
- Voorbeeld 2.
- Er is sprake van een niet-materiële fout, waarbij de jaarrekening niet in ernstige mate tekort schiet.
 - Correctie in de winst- en verliesrekening.





Antwoorden voorbeelden

- Voorbeeld 3: Er is sprake van een niet-materiele fout, waarbij de jaarrekening niet in ernstige mate tekort schiet.
 - Commercieel correctie in de winst- en verliesrekening (vbp)
 - Fiscaal: aansluiten bij de aangifte vpb, dus corrigeren in beginbalans (RJK D3-401 en 402)



Afsluiting

Bedankt voor je aandacht!

Graag tot ziens!

Linkedin: John Weerdenburg

