EVEREST ADVIES
excellence in financial reporting

Balans en v&w volgens Titel 9 voldoen niet aan EG-richtlijn

G.-P. den Hollander RA

Inleiding

Wetsvoorstel 34176 voorziet in een aantal wijzigingen van de modellen voor de balans en de winst- en verliesrekening in Titel 9 als gevolg van de implementatie van EG-richtlijn 2013-34. Bij analyse van de richtlijn en Titel 9 blijkt dat op een aantal punten niet wordt voldaan aan het gestelde in art. 2 van de richtlijn dat bepaalde posten niet mogen worden aangepast. De meest in het oog springende punten zijn het ontbreken van de post resultaat boekjaar onder het vermogen en het niet afzonderlijk opnemen van vorderingen op participanten. Overlopende activa maken geen verplicht onderdeel uit van de vorderingen, hoewel dat in overeenstemming met de richtlijn en de huidige verslaggevingspraktijk zou zijn. De wetgever heeft in het wetsvoorstel wel de buitengewone baten en lasten geschrapt, maar niet de eraan gerelateerde aanduiding 'uit de gewone bedrijfsuitoefening', terwijl die wel uit de richtlijn is verdwenen. In de richtlijn maken lonen en salarissen resp. sociale lasten en pensioenlasten deel uit van personeelskosten, terwijl Titel 9 enkel de 2 componenten onderkent (en het begrip personeelskosten in de winst- en verliesrekening resp. art. 377 als zodanig niet kent). De behandeling in de richtlijn sluit beter aan op de huidige verslaggevingspraktijk. De in dit artikel voorgestelde aanpassingen vereenvoudigen Titel 9 en zorgen voor betere verslaggeving omdat jaarrekeningen beter vergelijkbaar worden.

Vorderingen op participanten afzonderlijk op te nemen

In bijlage III bij de richtlijn wordt een onderscheid gemaakt tussen belangen in en vorderingen op verbonden ondernemingen en deelnemingen, waarbij verbonden ondernemingen zijn gedefinieerd als 'ondernemingen binnen een groep', hetgeen impliceert moeder-, dochter- en eventuele zustermaatschappijen. Deze posten zijn aangeduid met Arabische cijfers.

Art. 367 onderscheidt: 1. deelnemingen in groepsmaatschappijen, 2. andere deelnemingen, 3. vorderingen op groepsmaatschappijen en 4. vorderingen op participanten en deelnemingen.

Art. 9 lid 3 van de richtlijn zegt dat posten in Arabische cijfers mogen worden aangepast voor de bijzondere aard van de onderneming. Dat is natuurlijk iets anders dan dat een lidstaat bij voorbaat voorschrijft dat andere posten moeten worden gebruikt door alle ondernemingen. Lidstaten mogen wel additionele posten voorschrijven (art 4 lid 5 van de richtlijn).

Dat impliceert dat vorderingen op participanten niet gecombineerd kunnen worden met vorderingen op deelnemingen, omdat de 1e post volgens de richtlijn onderdeel uitmaakt van

© Everest Advies, april 2015, G.-P. den Hollander RA

vorderingen op verbonden ondernemingen. Wel zouden vorderingen op participanten afzonderlijk opgenomen kunnen worden. Daaruit volgt dat art. 367 (en in het verlengde hiervan art. 370 lid 1 en 375 lid 1) en het Besluit Modellen Jaarrekening (BMJ) aangepast dienen te worden.

Overlopende activa[1] verplicht onderdeel van de vorderingen

Met betrekking tot overlopende activa zegt bijlage III bij de richtlijn dat deze onder de vorderingen zijn opgenomen, tenzij zij overeenkomstig het nationale recht als aparte post onder de vlottende activa moeten worden opgenomen. De woordkeus in de richtlijn ('moeten') suggereert dat er een keuze door de wetgever moet worden gemaakt. Laat dat in Nederland nu net niet het geval zijn: in art. 364 lid 3 moeten overlopende activa apart worden opgenomen, voorzover zij niet onder de vorderingen zijn vermeld. Daarentegen noemt art. 370 lid 1 de overlopende activa niet als post die afzonderlijk moet worden opgenomen onder de vorderingen. Om de formulering in Titel 9 in overeenstemming met de richtlijn en de huidige verslaggevingspraktijk te brengen (en de modellen in het BMJ), zou art. 370 lid 1 moeten worden uitgebreid met overlopende activa en zou de verwijzing naar overlopende activa in art. 364 lid 3 moeten worden geschrapt, evenals art. 12 lid 1 uit het BMJ.

Vermogenscomponenten niet onderscheiden cf. richtlijn

Het eigen vermogen wordt in bijlage III bij de richtlijn en het BMJ verschillend verbijzonderd:

- in het BMJ zijn overige reserves apart opgenomen onder (Romeinse) V, terwijl de overige reserves in bijlage III bij de richtlijn deel uitmaken van de reserves (IV);
- de reële waarde reserve wordt in de richtlijn genoemd als onderdeel van de overige reserves, terwijl deze in Titel 9 niet expliciet wordt benoemd, maar deel uitmaakt van de herwaarderingsreserve (III);
- het resultaat van het boekjaar ontbreekt in het BMJ, en is opgenomen als post VI in de richtlijn.

Uit art. 9 lid 3 van de richtlijn kan worden afgeleid dat de indeling, omschrijving en terminologie van posten aangeduid in Romeinse cijfers niet mag worden aangepast. Dat impliceert dat het BMJ op deze punten in overeenstemming met de richtlijn dient te worden gebracht. In art. 373 lid 1 zal letter g gesplitst moeten worden in g (niet verdeelde winsten) en h (resultaat boekjaar). De noodzakelijke aanpassingen voor de reële waarde reserve heb ik beschreven in een eerder artikel[2].

Bestemming van het resultaat

De richtlijn schrijft voor dat het resultaat boekjaar als aparte post onder het eigen vermogen moet worden gepresenteerd (VI in bijlage III). Dat impliceert dat Resultaat boekjaar dus niet mag worden aangepast. Daarentegen zegt lid 6 van art. 9 van de richtlijn dat de lidstaten kunnen toestaan of voorschrijven dat de indeling van de balans en de winst en verliesrekening

[1] Deze paragraaf is eveneens van toepassing op overlopende passiva en de bepalingen in resp. art. 364 lid 4, 375 lid 1 en art. 12 lid 2 BMJ

[2] Wetsvoorstel voor herziening van art. 396 moet grondig op de schop, G.-P. den Hollander, april 2015

© Everest Advies, april 2015, G.-P. den Hollander RA

wordt aangepast teneinde de bestemming van het resultaat op te nemen. Hoe moet dit worden geïnterpreteerd?

Het komt mij voor dat het de bedoeling is om in de balans tot uitdrukking te brengen wat het resultaat over het boekjaar is. Dat is ook niet onlogisch, want normaalgesproken zal de bestemming van het resultaat na het einde van het boekjaar plaatsvinden, wat als een gebeurtenis na balansdatum kan worden beschouwd. Dat impliceert naar mijn mening dat als de balans na winstbestemming wordt opgesteld, het eigen vermogen nog steeds het resultaat van het boekjaar laat zien (cf. VI in de richtlijn), en een gedeclareerd dividend in mindering dient te komen op de overige reserves (onderdeel van IV). Een alternatief zou kunnen zijn het gedeclareerde dividend als afzonderlijke post binnen het eigen vermogen te presenteren (tussen onverdeelde winsten en resultaat boekjaar). Dat is afwijkend van de huidige praktijk, waarbij dergelijke dividenden (en eventuele voor balansdatum gedeclareerde interim-dividenden) in mindering komen op de post Onverdeelde winsten (resp. resultaat boekjaar).

'Uit de gewone bedrijfsuitoefening' kan komen te vervallen

Art. 29 en 30 van de 4e EG-richtlijn voorzag in de vermelding 'uit de gewone bedrijfs-uitoefening' om een onderscheid aan te brengen met buitengewone baten en lasten. In de nieuwe richtlijn zijn de buitengewone baten en lasten komen te vervallen, en is ook de aanduiding 'uit de gewone bedrijfsuitoefening' geschrapt. Omdat het wetsvoorstel wel de buitengewone baten en lasten heeft geschrapt, had ook de aanduiding 'uit de gewone bedrijfsuitoefening' uit art. 377 geschrapt dienen te worden. Dat is ook in overeenstemming met de huidige verslaggevingspraktijk. Daar voorziet het wetsvoorstel echter niet in.

Uitsplitsing personeelskosten in de toelichting op te nemen

Het huidige model voor de winst- en verliesrekening in Titel 9 (en de omschrijving in art. 377) laat twee afzonderlijke posten voor onderdelen van personeelskosten zien: lonen en salarissen resp. sociale lasten en pensioenlasten. In de winst- en verliesrekening bij de richtlijn (bijlage V) wordt nog maar een post personeelskosten opgenomen, die uitgesplitst kan worden (hetzij 'on the face', hetzij in de toelichting) in (i) lonen en salarissen en (ii) sociale lasten met afzonderlijke vermelding van pensioenlasten. De behandeling in Titel 9 kan in overeenstemming met de richtlijn en de huidige verslaggevingspraktijk worden gebracht door het BMJ aan te passen en art. 377 lid 3e te wijzigen in 'de personeelskosten, met afzonderlijke vermelding van lonen en salarissen, sociale lasten en pensioenlasten' en lid 3f te laten vervallen.

Voor nadere informatie en toelichting:

Everest Advies
G.-P. den Hollander RA
info@everestadvies.nl
www.everestadvies.nl

© Everest Advies, april 2015, G.-P. den Hollander RA