

Prof. mr. drs. H. Beckman

Lezers discussiëren

Overheidssteun in de jaarrekening van ondernemingen

Inleiding

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de opvattingen van de gezaghebbende auteur Mr. Th. S. IJsselmuiden. Uit zijn beschouwing maak ik vele wenselijkheden met betrekking tot de verwerking en de vermelding van overheidssubsidies in de jaarrekening op, zonder dat evenwel zonder meer duidelijk wordt wat rechtens geldt. Met name dit laatste is voor mij de aanleiding om te reageren. Hierbij houd ik de zelfde indeling aan als IJsselmuiden.

Macro-economisch doel van de jaarrekening

Naar het oordeel van IJsselmuiden zal de jaarrekening meer en meer ook informatiebron worden voor de overheid. Niet ontkend kan worden dat in een aantal andere EG-landen de jaarrekening van ondernemingen (mede) instrument is in het kader van macro-economische doeleinden. Dit blijkt reeds uit voorgeschreven rekeningschema's, voorgeschreven jaarrekening-modellen, de centrale deponering van jaarrekeningen en de op basis daarvan opgestelde statistieken.

Het is echter een illusie te menen dat de aan de Vierde EEG-Richtlijn aangepaste wetgevingen van de EG-landen (Frankrijk, Denemarken, Engeland, West-Duitsland, België, Luxemburg en Nederland) de mogelijkheid bieden om tot samenvoeging van jaarrekeningen over te gaan. Zij die kennis hebben genomen van de wetsaanpassingen in die landen komen tot vele verschillen. Deze verschillen zijn grotendeels reeds - door de vele opties - verankerd in de Vierde EEG-Richtlijn zelf, zijn soms terug te voeren op taalverschillen in de tekst van deze Richtlijn en zijn voorts ontstaan door verschil in uitleg van de Vierde Richtlijn.

Behoorlijke verantwoording voor gemeenschapsgeld

Het verstrekken van gemeenschapsgeld door middel van subsidies en dergelijke behoort door de verstrekker daarvan - de overheid - te worden verantwoord, onder opgaaf van een motivering. Dit is een plicht die op de overheid rust.

Het spreekt vanzelf dat de ontvanger hierover ten opzichte van de ver-

strekker verantwoording aflegt. Te denken is hierbij aan de wijze van aanwending.

Ook controle hierop is gewenst. De verstrekker kan hierop controle verrichten of van de ontvanger verlangen dat over de aanwending een controlerapport wordt overgelegd. Dergelijke controlerapporten maken het de verstrekker mogelijk tot een adequate verantwoording van gemeenschapsgelden te komen.

Anders dan IJsselmuiden meen ik dat voor de hierbedoelde verantwoording en de controle daarop de jaarrekening niet het meest geëigende instrument is.

De gedupeerde concurrent

IJsselmuiden gaat onder genoemd hoofd onder andere in op de processuele mogelijkheden van een concurrent in de zelfde bedrijfstak om behoorlijke verantwoording van de post overheidssteun in de jaarrekening af te dwingen.

IJsselmuiden neemt hierbij bij voorbaat aan dat afzonderlijke vermelding van de overheidssteun in de jaarrekening vereist is. Hij concludeert dat het zijns inziens nauwelijks betwistbaar is dat een concurrent in de zelfde bedrijfstak als de gesubsidieerde onderneming in een jaarrekeningprocedure als belanghebbende is aan te merken. Onder andere doet hij hierbij een beroep op het arrest van de Hoge Raad dd. 26 juni 1985 inzake de jaarrekening 1982 van GKN, (gepubliceerd in *Documentatie rond de jaarrekening*, aflevering 19, november 1985). De Hoge Raad overwoog 'Een dergelijke vereniging heeft ten aanzien van de jaarrekening van een onderneming, welke de door haar bestreden activiteiten uitoefent, slechts dan het vereiste belang wanneer de door haar verlangde wijziging van de jaarrekening ertoe kan leiden dat een specifiek en concreet nadeel, voor haar in haar betrekkingen tot de onderneming verbonden aan de wijze waarop de jaarrekening op het aangevochten punt is ingericht, wordt ongedaan gemaakt of verminderd'. Om hieronder bij voorbaat de concurrent te rekenen lijkt mij wel een zeer vergaande uitleg.

In dit verband wijs ik ook op de uitspraak van de ondernemingskamer dd. 27 september 1984 (*Documentatie rond de jaarrekening*, aflevering 16, januari 1985) waarin werd geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat partijen elkaars concurrent zijn onvoldoende is om als belanghebbende te worden aangemerkt. Hiervan is pas sprake indien de inrichting van de bestreden jaarrekening onderscheidenlijk de wijze waarop bepaalde posten daarin zijn verwerkt voor eiser nadeel kan opleveren. Of een bepaalde wijze van verwerking van subsidieverlening voor de concurrent nadeel oplevert, waag ik te betwijfelen. Dat subsidieverlening als zodanig nadeel kan opleveren, lijkt mij wel juist, maar dat is een andere kwestie.

De auteur laat er geen enkel misverstand over bestaan dat een concurrent over jaarrekeningen, waarin geen subsidieverantwoording is opgenomen bij hem als belanghebbende gehoor zou vinden. Het niet opnemen daarvan ziet hij als een 'te kort schieten'. Dat dit niet tot procedures heeft geleid acht hij verklaarbaar gezien de bezwaartermijn (tot twee maanden na deponering

van de jaarrekening bij het handelsregister). Me dunkt dat ook een rol zal spelen de wetenschap dat subsidies en dergelijke zijn verstrekt. IJsselmuiden merkt en passant op dat in de jaarrekeningprocedure 1982 van Westhaven (gepubliceerd in Documentatie rond de jaarrekening, aflevering 17, april 1985) de verantwoording in de jaarrekening 1981 fout heeft plaatsgevonden, een oordeel dat niet uit het arrest van de ondernemingskamer kan worden opgemaakt en ook niet zonder meer op grond van de wettelijke bepalingen kan worden getrokken.

Daarnaast merk ik op dat op het moment dat een jaarrekening wordt uitgebracht - behoudens bijzondere omstandigheden in de loop van de eerste helft van het nieuwe verslagjaar (eerder later dan vroeger) - het subsidiegebeuren reeds betrekkelijk oud is. Voor de concurrent is dit al betrekkelijk laat. Bezwaren van een concurrent zijn wellicht zinvol indien de toekenning van de subsidie gepubliceerd wordt en voor hem daartegen een beroepsmogelijkheid wordt gecreëerd. De jaarrekening lijkt mij hiervoor nauwelijks een geëigend document.

De wet

Onder dit hoofd concludeert de auteur via een heel eenvoudige redenering dat subsidies buitengewone baten zijn: subsidies zijn niet gewoon, en dus buitengewoon. Het gewone spraakgebruik is hiermee zijns inziens in overeenstemming. Gezien de door de auteur genoemde harmonisatiegedachte van de EG lijkt het mij aardig om enige aspecten hierover uit de Belgische wetgeving te vermelden:

- Onder *omzet* moeten worden opgenomen de tegemoetkomingen van de overheid in het kader van een tarifieringspolitiek als compensatie voor lagere ontvangsten.
- Onder *andere bedrijfsopbrengsten* moeten worden opgenomen subsidies of compenserende bedragen bij in- of uitvoer, alsmede de exploitatiesubsidies.
- Onder *andere financiële opbrengsten* worden opgenomen de kapitaal- en interestsubsidies. Kapitaalsubsidies die afhankelijk zijn van investeringen in vaste activa moeten afzonderlijk onder het eigen vermogen worden opgenomen; zij dienen geleidelijk als bate onder de 'andere financiële' opbrengsten te worden opgenomen.

Onder de *uitzonderlijke opbrengsten* (= buitengewone baten) komen genoemde subsidies geenszins. Dit komt zonder twijfel door de mijns inziens juiste uitleg dat uitzonderlijke opbrengsten opbrengsten zijn die geen verband houden met de gewone bedrijfsuitoefening van de onderneming.

De auteur acht zijn standpunt ondersteund door het compensatieverbod van artikel 363, lid 2 Boek 2 BW. Dit snijdt mijns inziens geen hout, omdat in dit lid ook is opgenomen 'indien zij ingevolge deze titel in afzonderlijke posten moeten worden opgenomen'. Is dit niet het geval dan komt het compensatieverbod dus niet aan de orde.

IJsselmuiden merkt nog op dat subsidies in economische zin als een negatieve belasting zijn aan te merken. De afzonderlijke vermelding daarvan kan gerechtvaardigd zijn, maar dan ook de andere kant van de medaille. Er

worden vele 'belastingen' en daarmee vergelijkbare lasten door de ondernemer betaald die niet onder het hoofd belastingen worden vermeld: accijnzen, invoerrechten, onroerend goedbelasting, waterschapslasten, opslagen premieheffing, sociale lasten. Voorts merk ik op dat het indirecte argument over de vermelding van de belastingen in de winst- en verliesrekening mij weinig aanspreekt. Deze post belastingen geeft niet aan datgene wat werkelijk aan belastingen is of moet worden betaald.

Met mijn opmerkingen beoog ik overigens niet te zeggen dat er over overheidsbijdragen in de jaarrekening niets gezegd behoort te worden. Waartegen ik met name bezwaar heb, is de ongeclausuleerde uitspraak dat subsidies steeds buitengewone baten zijn en dat het salderingsverbod van artikel 363, lid 2 van toepassing zou zijn. In dit verband merk ik tevens op dat in een aantal gevallen zonder bijdrage geen lasten voor de onderneming zullen ontstaan of activa niet worden aangeschaft.

De praktijk

Hetgeen IJsselmuiden onder dit hoofd opneemt heeft niets uitstaande met de praktijk. Het is een samenvatting van wat de auteur in de bundel 'Naar behoren' (1982) onder het juiste hoofd *Het wenselijk recht* heeft opgenomen.

Datgene wat IJsselmuiden wenselijk acht, is uiteraard een subjectief oordeel. Datgene wat hij wenst zal mijns inziens grotendeels bij wetswijziging moeten worden aangebracht, daargelaten de vraag of elk voorstel wel realiseerbaar is.

Ontwerp-richtlijn Raad voor de jaarverslaggeving (RJ)

IJsselmuiden concludeert dat volgens de ontwerp-richtlijn in de jaarrekening *geen verantwoording* behoeft te worden afgelegd over te ontvangen subsidies en de besteding daarvan. Deze conclusie lijkt mij juist en in overeenstemming met de wet. Dit wil overigens niets zeggen over de vraag of hierover iets moet worden vermeld. De inhoud van de ontwerp-richtlijn is aanzienlijk positiever dan blijkt uit de samenvatting van IJsselmuiden.

Dat deze ontwerp-richtlijn nog geen betrekking heeft op garanties, renten beneden marktrente etc. wil niet zeggen dat naar het oordeel van de RJ hierover niets vermeld behoeft te worden; slechts kan worden geconstateerd dat de RJ hierover nog geen uitspraak heeft gedaan.

In dit verband noem ik ook de IAS-standaard nr. 20, 'De verwerking van overheidsbijdragen en de vermelding daarvan'. De hoofdlijnen van de verantwoording zijn in deze standaard:

- overheidsbijdragen dienen systematisch in de winst- en verliesrekening te worden opgenomen in de perioden waarin de lasten waartegenover zij geacht worden te staan, worden verwerkt;
- overheidsbijdragen met betrekking tot activa dienen in de balans te worden opgenomen hetzij als vooruit ontvangen bate hetzij door aftrek op het actief;

- een overheidsbijdrage die dient als tegemoetkoming in eerdere lasten of verliezen dan wel met het doel de onderneming onmiddellijke financiële steun te verlenen en waaraan geen toekomstige lasten zijn verbonden dient in het jaar van inbaaheid in de winst- en verliesrekening te worden verwerkt, indien geëigend als buitengewone bate.

In de toelichting moeten worden vermeld:

- de toegepaste grondslagen van verwerking van overheidsbijdragen, met inbegrip van de gehanteerde methoden van weergave;
- aard en omvang van de overheidsbijdragen en een aanduiding van andere vormen van overheidssteun;
- onvervulde voorwaarden en andere voorwaardelijke baten en lasten verband houdende met overheidssteun.

Op deze IAS-standaard zijn de ontwerp-richtlijnen van de RJ gebaseerd, zij het dat op dit moment de reikwijdte iets beperkter is, zoals hiervoor al is vermeld (zie alinea 102 hoofdstuk 3.01 Richtlijnen).

Steunverlening en ondernemingsraad

Ook het Besluit verstrekking financiële informatieverstrekking aan ondernemingsraden dd. 22 april 1980 bevatte reeds de eis dat gegevens over subsidies, met vermelding van de subsidieverlener worden vermeld. In dit opzicht bevat het Besluit-1985 niets nieuws. De Nota van Toelichting verduidelijkt dat het hierbij gaat om zowel exploitatiesubsidies als eenmalige subsidies. Overigens mag uit de tekst van het Besluit niet zonder meer worden afgeleid dat de subsidie onmiddellijk in het resultaat moet worden opgenomen.

Controle

In het kader van de jaarrekeningcontrole dient de accountant uit te gaan van de opdracht zoals vastgelegd in artikel 393 Boek 2 BW (behoudens door de opdrachtgever verstrekte uitbreidingen in de opdracht). Zijn taak is dus na te gaan of de jaarrekening het in artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft en voorts of de jaarrekening aan de wet voldoet. In dat kader zal hij derhalve ook nagaan of de vereiste toelichtingen, waaronder informatie over overheidsbijdragen en -steun zijn opgenomen. Een specifieke controle op de besteding van de overheidsbijdragen valt hierbuiten. Wel valt onder deze controle of door het niet voldoen aan de voorwaarden een terugbetalingsplicht ontstaat. Een dergelijke verplichting valt immers onder de op te nemen passiva.

Samenvatting

De verantwoording van overheidsbijdragen is een tweeledig proces. De verstrekker moet kunnen verantwoorden waarom hij overheidsbijdragen geeft; dit eist een preventieve controle. De ontvanger moet verantwoorden of hij de overheidsbijdragen overeenkomstig de doelstellingen van de verstrekking heeft aangewend; dit eist een repressieve controle. In dit proces

kan de externe accountant een belangrijke rol spelen. Voor deze verantwoording is de jaarrekening niet het geëigende instrument. Het gaat hier om specifieke gecertificeerde verantwoordingen.

Ter voorkoming dat een en ander in het besloten verkeer plaats vindt, moet de verstrekker zich in het openbaar verantwoorden (zoals ten opzichte van het parlement). Voorts moet gewaarborgd zijn dat onder gelijksoortige omstandigheden gelijke mogelijkheden bestaan. Het toekennen van subsidies moet dan ook publiekelijk geschieden, met mogelijkheid van bezwaar door derden (i.c. concurrenten). Als men al deze weg wil opgaan, is dit zinvoller dan de oneigenlijke weg van een jaarrekeningprocedure.

Dat overheidsbijdragen in de jaarrekening verantwoord moeten worden, staat buiten kijf. Over de wijze van verwerken en de vermeldingen daaromtrent kan men wellicht van mening verschillen. Goede aanknopingspunten hiervoor vormen de ontwerp-richtlijn van de RJ en de genoemde IAS-standaard. Een jaarrekening die hiermee overeenstemt, is mijns inziens geen jaarrekening die tekort schiet. Overheidsbijdragen zijn dan behoorlijk in de jaarrekening verantwoord.