

Prof. drs. J. W. Schoonderbeek R.A.

Na het einde van het boekjaar ter beschikking gekomen informatie

Inleiding

Het onderwerp dat hier aan de orde wordt gesteld staat bekend als 'gebeurtenissen na balansdatum'. Zoals hierna zal blijken gaat het hierbij evenwel niet alleen om gebeurtenissen maar ook om andere gegevens die bijdragen tot de kennis omtrent toestanden en activiteiten van een onderneming. Het gaat om informatie in ruime zin, na het einde van het verslagjaar ter beschikking gekomen.

Waarom is deze 'nadere' informatie van betekenis voor de drie onderdelen van verslaggeving, die de Aanpassingswet Vierde E.G.-Richtlijn noemt, t.w. jaarrekening, jaarverslag en overige gegevens? Waarom kan niet worden volstaan met een weergave van activiteiten en toestanden zoals deze zich in het verslagjaar zèlf hebben voorgedaan? Bij de beantwoording van deze vragen moeten we ons realiseren dat het begin en het einde van een onderneming zich gewoonlijk niet afspelen binnen een periode van één jaar. Het complex van mensen en middelen, dat in een onderneming is gevormd, is er normaliter voor bestemd om langer dan één jaar dienstbaar te zijn aan de doeleinden van de onderneming (N.B. De wet spreekt niet van onderneming, maar van rechtspersoon.) De diensten die het complex bewijst, moeten worden toegerekend aan boekjaren. Dit betekent dat niet alleen rekening moet worden gehouden met de bijdragen aan de productie of de omzet van het verslagjaar en voorgaande jaren, maar ook met de bijdragen aan toekomstige jaren.

De samenhang tussen activiteiten en toestanden in een boekjaar en die in volgende jaren, heeft gevolgen voor de eisen, te stellen aan de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens. In de Aanpassingswet komt deze samenhang in het bijzonder tot uitdrukking in de regels, die worden gesteld voor de jaarrekening.

Invloed op de jaarrekening

De kosten, die zijn gemaakt om het complex van mensen en middelen tot stand te brengen en in stand te houden, dienen mede toegerekend te worden aan de toekomst, die onzeker is. De weerslag van deze onzekerheid vinden we in allerlei bewoordingen in de regels die in de Aanpassingswet zijn

opgenomen voor de jaarrekening, t.w. veronderstellen, voorzien, verwachten, schatten, toerekenen (deze woorden zijn door mij gecursiveerd in de hierna aangehaalde wetteksten).

Artikel 384 lid 3 van de Aanpassingswet sluit hierop direct aan:

‘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 voortgezet, tenzij die *veronderstelling* onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is; alsdan wordt dit onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat in de toelichting uiteengezet.’

In een aantal artikelen wordt voorts uitdrukkelijk de mogelijkheid gegeven dan wel de verplichting opgelegd om met toekomstverwachtingen rekening te houden:

Artikel 387 lid 3:

‘Indien redelijkerwijs een buitengewone waardevermindering van vlottende activa op korte termijn valt te *voorzien*, mag bij de waardering hiermede rekening worden gehouden.’

Artikel 387 lid 4, eerste zin:

‘Bij de waardering van de vaste activa wordt rekening gehouden met een vermindering van hun waarde, indien deze naar *verwachting* duurzaam is.’

Artikel 386 lid 4:

‘Op vaste activa met beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat op de *verwachte* toekomstige gebruiksduur is afgestemd.’

Artikel 374 lid 1:

‘Op de balans worden voorzieningen opgenomen tegen:

- a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te *schatten*;
- b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te *verwachten* verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te *schatten*;
- c. kosten welke in een volgend boekjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het boekjaar of in een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot *gelijkmatige verdeling van lasten* over een aantal boekjaren.

Artikel 386 lid 3:

‘De activa behorende tot de posten genoemd in artikel 365 lid 1 onder a, b en e, worden in ten hoogste vijf jaren na hun ontstaan afgeschreven. Kan de verworven goodwill redelijkerwijze worden *toegerekend* aan een aanzienlijk langere periode dan vijf jaren, dan mag hij over die periode, doch over ten hoogste tien jaren, worden afgeschreven; de duur van de afschrijving wordt in de toelichting vermeld en met redenen omkleed.’

(Artikel 365 lid 1 noemt onder a, b en e als immateriële activa respectievelijk kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen, kosten van onderzoek en ontwikkeling, en goodwill.)

Al deze verwachtingen, schattingen, toerekeningen en veronderstellingen vormen mede de basis voor de waardering van de activa en passiva in de balans aan het einde van het boekjaar. Er gaat evenwel enige tijd mee heen alvorens de jaarrekening door de ondernemingsleiding wordt opgemaakt en alvorens de jaarrekening wordt vastgesteld en goedgekeurd. In die tijd kan meer bekend zijn geworden of kan meer inzicht zijn verkregen in omstandigheden en onzekerheden, die op balansdatum aanwezig waren en die geleid hebben tot de noodzaak van schatten en toerekenen.

In overeenstemming met de in vele ontwikkelde landen heersende opvattingen verlangt de Aanpassingswet dat met deze latere kennis rekening wordt gehouden bij het opstellen, vaststellen en goedkeuren van de jaarrekening. Daarbij wordt niet alleen gedacht aan gebeurtenissen die zich na het boekjaar hebben voorgedaan, maar aan alles wat nader bekend is geworden of is gebleken omtrent activiteiten en toestanden in het afgelopen boekjaar.

De wetgever brengt daarbij wel enige onderscheidingen aan. Op basis van de eis van voorzichtigheid bij de toepassing van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling wordt uitdrukkelijk de mogelijkheid afgesneden om winsten die eerst na de balansdatum worden gerealiseerd alsnog in de jaarrekening op te nemen. Dit thans in de wet genoemde realisatiebeginsel sluit naar mijn mening niet uit dat bij de waardering van het onderhanden werk op langlopende bouwcontracten een redelijkerwijs toegerekend deel van de te verwachten winst in de waardering wordt opgenomen, mits aan bepaalde voorwaarden inzake de beheersing van de uitvoering van het werk en de aanvaarding door de afnemer is voldaan.

De wetgever onderscheidt voorts:

- verliezen en risico's, waarvan de oorsprong voor het einde van het boekjaar ligt; deze moeten worden verwerkt in de jaarrekening van het afgelopen jaar, indien zij voor het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden (Art. 384 lid 2) en
- hetgeen omtrent de financiële toestand op de balansdatum is gebleken tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering waarin zij wordt behandeld; deze kennis moet in de jaarrekening worden verwerkt voor zover onontbeerlijk voor het door de wet vereiste inzicht (Art. 362 lid 6).

Hoewel de Aanpassingswet voor de eerste periode - die tussen balansdatum en datum van opmaken van de jaarrekening - uitsluitend spreekt over de eis tot verwerken van bekend geworden verliezen en risico's, waarvan de oorsprong voor het einde van het boekjaar ligt, zal uiteraard ook een beter inzicht in onzekerheden op de balansdatum, leidend tot een gunstige of

ongunstige invloed op het resultaat van het afgelopen jaar, in de jaarrekening moeten worden verwerkt.

Ook voor de daarop volgende periode - die tussen opmaking en behandeling in de algemene vergadering - gaat het niet alleen om gebleken verliezen en risico's, maar om alles wat betrekking heeft op de financiële toestand op de balansdatum. Hier is evenwel de beperking opgelegd dat de inachtneming ervan slechts wordt verlangd indien zulks *onontbeerlijk* is voor het vereiste inzicht. 'Onontbeerlijk' wil zeggen dat te verwachten is dat de kennis ervan een wezenlijke invloed heeft op de oordeelsvorming over vermogen en resultaat. Kennelijk heeft de wetgever bedoeld hier een beperking op te leggen; niet elke betere kennis en niet elk beter inzicht, naar voren gekomen in deze periode, behoeft bij de vaststelling en de goedkeuring in aanmerking te worden genomen. Het moet om belangrijke aangelegenheden gaan. De wet spreekt voorts van 'in acht nemen' van de nieuwe informatie. Dit wil naar mijn interpretatie niet zeggen dat volstaan kan worden met de toevoeging van een mededeling: de nieuwe informatie zal in de jaarrekening moeten worden verwerkt; er zal een nieuwe jaarrekening moeten worden opgemaakt. De term 'in acht nemen' wordt ook gebruikt in Art. 384 lid 2, waarin er geen twijfel aan behoeft te bestaan dat bedoeld is 'verwerking in de jaarrekening' van verliezen en risico's waarvan de oorsprong voor het einde van het boekjaar ligt.

Het verwerken in de jaarrekening van informatie die tussen opmaking en jaarvergadering aan het licht komt kan er onder omstandigheden - als namelijk de betreffende informatie eerst in een laat stadium blijkt - toe leiden dat de algemene vergadering besluit de vaststelling en/of goedkeuring uit te stellen tot een volgende vergadering.

Op de twee genoemde perioden - die van balansdatum tot opmaking jaarrekening en die van opmaking tot behandeling in algemene vergadering - volgt nog een derde periode, beginnend na de algemene vergadering, waarvoor de wetgever in Art. 362 lid 6 een verplichting met betrekking tot de jaarrekening over het afgelopen boekjaar aan het bestuur van de onderneming oplegt. Voor deze periode is geen einddatum gesteld; het komt mij voor dat de einddatum natuurlijkerwijs gesteld kan worden bij de datum waarop de volgende jaarrekening in de algemene vergadering wordt behandeld. In deze derde periode heeft het ondernemingsbestuur de verplichting om onverwijld een mededeling te doen, vergezeld van een accountantsverklaring, indien blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate te kort schiet in het geven van het vereiste inzicht.

De wet stelt geen eisen aan de inhoud van deze mededeling. Het ligt voor de hand om ervan uit te gaan dat de mededeling een uiteenzetting van de beschikbaar gekomen nadere informatie moet bevatten alsmede de invloed ervan op omvang en samenstelling van vermogen en resultaat.

Impliciet zal het hier gaan om nadere informatie over omstandigheden en onzekerheden die aan het einde van het boekjaar aanwezig waren. De wet

spreekt hier niet van 'onontbeerlijk' voor het inzicht, maar van 'in ernstige mate te kort schieten' in het geven van inzicht. Niet duidelijk is of de wetgever aan deze termen een verschillende betekenis toekent dan wel een literaire verfraaiing beoogt. Ik zie geen aanleiding voor een verschil in betekenis; in beide begrippen zal het gaan om informatie die van wezenlijke betekenis is voor de oordeelsvorming over vermogen en resultaat. Blijkens de Memorie van Antwoord aan de Eerste Kamer ziet de minister beide verplichtingen omtrent nadere informatie, gebleken voor de jaarvergadering en na de jaarvergadering, als verplichtingen die slechts in 'zeer uitzonderlijke gevallen' ontstaan. Ook hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat geen verschil is bedoeld tussen 'onontbeerlijk' en 'ernstig te kort schieten'.

Anders dan in het geval van informatie, bekend geworden voor de jaarvergadering, acht ik het in het geval van gebleken ernstig te kort schieten na die vergadering niet nodig en zelfs onjuist om een nieuwe jaarrekening op te stellen. In de jaarvergadering is 'de' jaarrekening immers vastgesteld en goedgekeurd. Bij nadien gebleken aanvullende informatie verandert de jaarrekening niet. Anders ligt het uiteraard indien de nadere informatie bij het bestuur bekend was voor de jaarvergadering, maar bewust is achtergehouden. Alsdan is geen sprake van goede trouw en komt de vaststelling en de goedkeuring van de jaarrekening op losse schroeven te staan.

Het voorgaande kan als volgt in schema worden gebracht:

SCHEMA I

Aard van de informatie	Behandeling in jaarrekening of in afzonderlijke mededeling
Uitsluitend gerealiseerde winsten	In jaarrekening verwerken
<i>Balansdatum</i> →	
Nadere informatie over onzekerheden op balansdatum	In jaarrekening verwerken
<i>Datum opmaken jaarrekening</i> →	
Nadere informatie over financiële toestand op balansdatum voor zover onontbeerlijk voor inzicht in jaarrekening	In jaarrekening verwerken
<i>Datum jaarvergadering</i> →	
Nadere informatie over financiële toestand op balansdatum voor zover jaarrekening in ernstige mate te kort schiet	In afzonderlijke mededeling

In het kader van de voorschriften voor de grondslagen van waardering en resultaatbepaling stelt de wet in Art. 384 lid 3 dat wordt uitgegaan van de veronderstelling dat het geheel der werkzaamheden van de onderneming voor onbepaalde tijd wordt voortgezet. Indien deze veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is, moet dit in de toelichting worden uiteengezet. Daarbij moet dan ook de invloed op vermogen en resultaat worden medegedeeld. Gewoonlijk zal een verbreking van de continuïteit zich niet plotseling voordoen. Wanneer de verstoring van de continuïteit eerst blijkt na balansdatum, dan zal de positie op balansdatum toch reeds zwak en onzeker zijn geweest. Voor de verwerking van de gevolgen in de jaarrekening zal het daarom geen verschil maken of de onjuistheid van de veronderstelling van continuïteit blijkt voor de balansdatum of in de daarna liggende periode tot het moment van behandeling van de jaarrekening in de algemene vergadering. Ook kan Art. 362 lid 6, tweede zin, dat verplicht tot onverwijld mededeling na de datum van de jaarvergadering, geacht worden van toepassing te zijn zodra vaststaat dat de veronderstelling van continuïteit niet meer opgaat.

De wet hanteert voor de continuïteit de termen 'veronderstelling onjuist' of 'juistheid aan gerede twijfel onderhevig'. Ik neem aan dat de laatste term geïnterpreteerd mag worden als: redelijkerwijs te verwachten dat de werkzaamheden niet voor onbepaalde tijd worden voortgezet. Van deze fase moet een andere fase worden onderscheiden, namelijk die van onzekerheid over de continuïteit, terwijl nog niet is gebleken dat duurzame voortzetting van de activiteiten onmogelijk is. In die fase dienen de activa en de passiva nog te worden gewaardeerd op continuïteitsbasis. In de toelichting zal dan wel een adequate uiteenzetting van de bestaande onzekerheid moeten worden gegeven.

De wet spreekt van voortzetting van het geheel der werkzaamheden. Ik neem aan dat voor een belangrijk deel der werkzaamheden overeenkomstige eisen van verwerking en/of vermelding in de jaarrekening gelden.

Opmerkelijk is dat de wetgever bij verbreking van de continuïteit niet verder lijkt te gaan dan de eis tot vermelding in de toelichting in de vorm van een uiteenzetting met mededeling van de invloed op vermogen en resultaat. Het ligt evenwel voor de hand om in de balans dan ook waardering op liquidatiebasis te verlangen. Ik meen overigens dat zulks voortvloeit uit de eis van een getrouwe weergave van omvang en samenstelling van vermogen en resultaat (Art. 362). Intussen zal het geen eenvoudige opgave zijn om de invloed op vermogen en resultaat onder deze omstandigheden te bepalen.

Onderscheid tussen nadere informatie en nieuwe gebeurtenissen

Op de toestand per balansdatum kan nieuw licht worden geworpen door nieuwe gegevens van allerlei aard. Zo kan na balansdatum nader inzicht

worden verkregen doordat mededelingen van derden zijn ontvangen, doordat beslissingen zijn genomen of uitspraken zijn gedaan of doordat zich bepaalde andere gebeurtenissen hebben voorgedaan. Hiervan moeten wel worden onderscheiden gebeurtenissen na balansdatum die niet rechtstreeks verband houden met omstandigheden op de balansdatum en die daarin evenmin nader inzicht geven. Laatstgenoemde groep van gebeurtenissen is niet van belang voor de jaarrekening over het afgelopen boekjaar, maar kan wel van betekenis zijn voor hetgeen vermeld moet worden onder de overige gegevens of in het jaarverslag. De wet verlangt vermelding vanwege de betekenis ervan voor de besluitvorming van de algemene vergadering, bijvoorbeeld over dividenduitkering.

Invloed op overige gegevens

Het zou voor de hand hebben gelegen om overeenkomstig de in vele landen, ook in Nederland, heersende opvatting te verlangen dat gebeurtenissen met belangrijke financiële gevolgen, voorgevallen na het einde van het boekjaar, worden opgenomen in de toelichting. De wetgever heeft voor deze vermelding om onbegrijpelijke redenen echter een andere plaats gekozen, namelijk die van de rubriek 'overige gegevens' (Art. 392 lid 1, i).

Het gaat hierbij om gebeurtenissen die geen betrekking hebben op de financiële toestand per balansdatum en die derhalve zijn te onderscheiden van bekend geworden of gebleken informatie omtrent de jaarrekening van het afgelopen boekjaar. Men zou kunnen spreken van nieuwe gebeurtenissen ter onderscheiding van nadere informatie.

Aan de opgave van deze nieuwe gebeurtenissen moet een mededeling van de omvang der financiële gevolgen worden toegevoegd. Men kan bij deze gebeurtenissen denken aan voorvallen als gevolg waarvan vermogen en/of resultaat belangrijk zullen afwijken van die van het voorgaande jaar.

De overige gegevens moeten vanaf de oproep voor de algemene vergadering voor belanghebbenden beschikbaar zijn. Daaruit vloeit voort dat in deze overige gegevens opgenomen moeten worden de gebeurtenissen met belangrijke financiële gevolgen die zich hebben voorgedaan in de periode tussen de balansdatum en de dag van oproep voor de jaarvergadering.

Invloed op jaarverslag

Het jaarverslag dient niet alleen een beeld te geven van de gang van zaken gedurende het afgelopen boekjaar en van de toestand op balansdatum, het dient mede inlichtingen te bevatten over gebeurtenissen van bijzondere betekenis die zich na balansdatum hebben voorgedaan (Art. 391 lid 2).

In deze omschrijving gaat het niet uitsluitend om gebeurtenissen met belangrijke financiële gevolgen, maar ook om gebeurtenissen met een ander karakter. Hierbij kan men denken aan de onderwerpen die genoemd worden in het kader van de mededelingen, die in het jaarverslag moeten worden gedaan over de verwachte gang van zaken, zoals bijzondere gebeurtenissen

op het gebied van investeringen, financiering, werkgelegenheid, omzet en rentabiliteit.

Ook deze gebeurtenissen zijn te onderscheiden van de nadere informatie over vermogen en resultaat in het afgelopen boekjaar. Indien het bestuur ook in het jaarverslag op die nadere informatie wil ingaan, dan zal daartegen uiteraard geen bezwaar bestaan.

Het jaarverslag moet vanaf de oproep voor de algemene vergadering voor belanghebbenden beschikbaar zijn. Hierin moeten derhalve worden opgenomen bijzondere gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan in de periode tussen de balansdatum en de dag van de oproep.

Datum van opmaking jaarrekening, jaarverslag en overige gegevens

Uit het voorgaande blijkt dat de datum van opmaking van de jaarrekening een belangrijke datum is. Daaronder is te verstaan de datum waarop het bestuur van de vennootschap de jaarrekening opmaakt, respectievelijk bij structuurvennootschappen de datum waarop de raad van commissarissen de jaarrekening vaststelt. Het is van belang deze datum in de jaarrekening te vermelden, omdat de verantwoordelijkheid van het bestuur respectievelijk de raad van commissarissen voor de verwerking van nadere informatie omtrent vermogen en resultaat over het afgelopen jaar op deze datum wordt gewijzigd. Voor het opmaken van de jaarrekening dient alle nadere informatie te worden verwerkt, na die datum dient nadere informatie slechts in zeer uitzonderlijke gevallen' te worden verwerkt, namelijk indien deze onontbeerlijk is voor het te geven inzicht.

Het verdient mijns inziens aanbeveling om ook het jaarverslag en de overige gegevens op te maken op dezelfde datum als de jaarrekening. De wet geeft daarvoor evenwel geen aanwijzingen.

Naar analogie van hetgeen voor de jaarrekening is gesteld, kan ook voor het jaarverslag en voor de overige gegevens een verschil in verantwoordelijkheid geacht worden aanwezig te zijn voor hetgeen zich voor en na de datum van opmaking heeft voorgedaan. De aard van de verantwoordelijkheid wordt nader bepaald door de datum waarop deze stukken zijn opgesteld. In geval van twijfel of een bepaalde gebeurtenis moet worden vermeld, zal de twijfel voor de datum van opmaking eerder doorslaan naar vermelding en na die datum eerder doorslaan naar niet-vermelding.

Daar komt bij dat de accountantsverklaring, die volgens de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR), moet zijn gedateerd, onder de overige gegevens moet worden opgenomen. Deze verklaring geeft niet alleen weer de uitslag van het onderzoek naar de getrouwheid van de jaarrekening (geeft deze het vereiste inzicht?), maar dient ook eventuele tekortkomingen, gebleken bij het onderzoek van het jaarverslag en de overige gegevens, te vermelden. Het beperkte onderzoek van jaarverslag en overige gegevens moet zijn gericht op de vraag of het jaarverslag, voor zover de accountant

dat kan beoordelen, is opgesteld overeenkomstig de eisen van de wet en met de jaarrekening verenigbaar is en op de vraag of de door de wet verlangde overige gegevens zijn toegevoegd. Dit houdt in dat eerst het jaarverslag en de overige gegevens moeten zijn opgesteld alvorens de accountant zijn verklaring kan geven.

Het verdient daarom sterke aanbeveling om jaarrekening, jaarverslag en overige gegevens alsmede de accountantsverklaring op dezelfde datum op te maken.

Dit neemt niet weg dat het bestuur van de onderneming met betrekking tot het jaarverslag en de overige gegevens enige verantwoordelijkheid houdt voor de periode tussen opmaken jaarverslag en overige gegevens enerzijds en oproep voor de algemene vergadering anderzijds. Indien zich in deze periode belangrijke nieuwe gebeurtenissen voordoen dan zal daarvan mededeling moeten worden gedaan.

Schematische overzichten

In de schema's II en III is gepoogd een overzicht te geven van de hoofdlijnen van hetgeen in het voorgaande is behandeld. In schema II zijn de verschillende vormen van informatie die na het einde van het boekjaar ter beschikking kan komen vermeld. Daarbij is tevens aangegeven waar deze informatie in de bestuursrapportering dient te worden opgenomen, in de jaarrekening, in de overige gegevens, in het jaarverslag of in een afzonderlijke mededeling. In schema III is de betekenis van de onderscheiden data voor de verschillende vormen van rapportering aangegeven. Behalve de balansdatum blijken de data van opmaking van de jaarrekening, van oproep voor de algemene vergadering en van de algemene vergadering van betekenis. Vermeldenswaard is nog dat de dag van vaststelling en goedkeuring moet worden aangetekend op het exemplaar van de jaarrekening dat bij het Handelsregister wordt gedeponeerd (Art. 394 lid 1).

Bekend geworden

voor opmaken jaarrekening van verliezen en risico's voor zover oorsprong voor einde boekjaar (Art. 384 lid 2)

→ in jaarrekening

Gebleken

omtrent de financiële toestand op balansdatum tussen opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering, voor zover onontbeerlijk voor het vereiste inzicht (Art. 362 lid 6)

→ in jaarrekening

Veronderstelling

dat het geheel der werkzaamheden van de onderneming voor onbepaalde tijd wordt voortgezet, tenzij die veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is

→ in jaarrekening

Gebleken

na de algemene vergadering dat jaarrekening in ernstige mate te kort schiet in geven van vereiste inzicht (Art. 362 lid 6)

→ in afzonderlijke mededeling

Gebeurtenissen

met belangrijke financiële gevolgen (met melding van de omvang van die gevolgen), voorgevallen na het einde van het boekjaar (Art. 392 lid 1, i)

→ in overige gegevens

Gebeurtenissen

van bijzondere betekenis, plaatsgevonden na het einde van het boekjaar (Art. 391 lid 2)

→ in jaarverslag

SCHEMA III

Winsten slechts in jaarrekening nemen voor zover op balansdatum verwezenlijkt (Art. 384 lid 2)

Verliezen en risico's bekend geworden voor opmaken jaarrekening opnemen in jaarrekening voor zover oorsprong voor einde boekjaar (Art. 384 lid 2)

Gebeurtenissen met belangrijke financiële gevolgen (waaronder verliezen en risico's) voorgevallen na einde boekjaar in overige gegevens (Art. 392 lid 1, i)

Gebeurtenissen van bijzondere betekenis plaatsgevonden na einde boekjaar in jaarverslag (Art. 391 lid 2)

Gebleken omtrent de financiële toestand per balansdatum tussen opmaken jaarrekening en algemene vergadering voor zover onontbeerlijk voor vereiste inzicht opnemen in jaarrekening (Art. 362 lid 6)

Gebleken in ernstige mate te kort schieten van jaarrekening in geven van vereiste inzicht (Art. 362 lid 6) na algemene vergadering opnemen in afzonderlijke mededeling

Onjuistheid van veronderstelling van voortzetting der werkzaamheden

DATUM						
Voor balans	Balans	Na balans	Opmaken jaarrekening	Oproep alg. vergadering	Alg. vergadering	Na vergadering
	—					
		—				
			—			
				—		
					—	
						—
—						

Enkele toepassingen

In het voorgaande is onderscheid gemaakt tussen nadere informatie betrekking hebbend op de jaarrekening, gebleken na balansdatum enerzijds en nieuwe gebeurtenissen na balansdatum anderzijds.

Bij de nadere informatie kan men denken aan betere mogelijkheden om verliezen op onderhanden werk te schatten, aan gebleken uitkomst van lopende processen, aan meer gegevens over een voorziene buitengewone waardevermindering van vlottende activa (grondstoffen, vreemde valuta), aan een gebleken duurzame waardevermindering van vaste activa, aan het faillissement van een debiteur e.d. Het hier genoemde voorbeeld van waardevermindering van voorraden grondstoffen en vreemde valuta, zich voordoend na balansdatum, zou aanleiding kunnen zijn tot misverstanden. Dit voorbeeld kan volgens de wet slechts slaan op een buitengewone waardedaling, die op balansdatum voorzien is (art. 387 lid 3). Veelal zal een zodanige waardedaling niet zijn te voorzien. Daarom zullen gewoonlijk waardedalingen van grondstoffen en vreemde valuta, optredend na balansdatum, moeten worden toegerekend aan het nieuwe boekjaar.

Nieuwe gebeurtenissen moeten een bijzonder karakter hebben, willen zij voor vermelding in aanmerking komen. Hierbij kan men denken aan het verwerven of afstoten van deelnemingen, aan het verlies van belangrijke agenturen, aan het aangaan van langlopende schulden, aan investeringen, aan winsten of verliezen op valutatransacties, aan verkoop van activa belangrijk boven of beneden de waarde die daaraan op de balans was toegekend e.d.

In de praktijk zal er een grensgebied zijn tussen nadere informatie en nieuwe gebeurtenissen. In dat gebied kan er een keuzemogelijkheid zijn tussen verwerken in de jaarrekening of vermelden in de overige gegevens. Zo kan bijvoorbeeld een belangrijke, redelijk gegoede debiteur na balansdatum door een ramp worden getroffen, waardoor hij niet meer in staat is zijn verplichtingen na te komen. Strikt genomen een nieuwe gebeurtenis, maar ook te interpreteren als een inherente zwakheid van de debiteur; ik meen dat het inzicht, te geven door de jaarrekening, wordt gediend met verwerking van de te verwachten schade in de jaarrekening. Indien zich een keuzemogelijkheid voordoet zal in het algemeen verwerking in de jaarrekening de voorkeur verdienen. Zoals in het voorgaande reeds is gesteld, doet zich gewoonlijk evenwel geen keuzemogelijkheid voor bij een prijsdaling op de markten van grondstoffen en vreemde valuta.

De vraag rijst of het mogelijk is nadere inhoud te geven aan de door de wetgever gebruikte termen 'ernstig te kort schieten' en 'onontbeerlijk' (Art. 362 lid 6) en 'belangrijke financiële gevolgen' (Art. 392 lid 1, i).

Wellicht kan een indicatie voor het antwoord op deze vraag worden gevonden in de criteria voor vermelding, ontwikkeld door de Raad voor de Jaarverslaggeving (Richtlijnen, Hoofdstuk 1.05.2. Als criteria, weliswaar

ontwikkeld voor een ander doel, noemt de Raad 10% van het eigen vermogen en 5% van de toegevoegde waarde. In vele gevallen zullen deze criteria een hulpmiddel kunnen zijn bij het kwantificeren van wat is te verstaan onder onontbeerlijk, ernstig te kort schieten en belangrijk.

Enkele gevolgen voor de accountant

Ook voor de accountant is de datum van opmaking van jaarrekening, jaarverslag en overige gegevens een belangrijke datum. Zijn verklaring heeft betrekking op gedateerde jaarstukken. Hij zet zijn onderzoek voort tot aan die datum. Omdat dan zijn onderzoek is beëindigd, gebruikt hij dezelfde datum voor zijn verklaring.

Het accountantsonderzoek over de periode van balansdatum tot datum opmaking jaarstukken is in het bijzonder gericht op de nadere informatie die omtrent de jaarrekening van het verstreken boekjaar aan het licht is gekomen. Zijn onderzoek is niet gericht op de vraag of zich nieuwe gebeurtenissen hebben voorgedaan die vermeld dienen te worden in het jaarverslag of in de overige gegevens. Uiteraard is de kans groot dat hij er wel kennis van heeft gekregen bij zijn onderzoek naar 'nadere informatie' over het verstreken boekjaar. Alsdan zal hij die kennis uiteraard moeten betrekken bij zijn onderzoek van het jaarverslag en de overige gegevens.

Evenmin behoeft de accountant te onderzoeken of nadere informatie beschikbaar is gekomen in de periode tussen de datum van de accountantsverklaring en de datum van de jaarvergadering, of in de periode na de jaarvergadering. De verantwoordelijkheid voor het signaleren daarvan en het doen van een mededeling ligt bij de ondernemingsleiding. Krijgt de accountant van deze nadere informatie kennis voor de algemene vergadering en is de informatie onontbeerlijk voor het door de jaarrekening te geven inzicht, dan zal de accountant moeten verlangen dat aan de eisen van de wet wordt voldaan voor of op de jaarvergadering; naar mijn mening zal een nieuwe jaarrekening moeten worden overgelegd. Is het ondernemingsbestuur daartoe niet bereid dan zal de accountant zelf een mededeling moeten doen. Daarbij zal hij, met inachtneming van de GBR, met de nodige zorgvuldigheid te werk moeten gaan.

Komt na de algemene vergadering nadere informatie ter kennis van de accountant en schiet zonder deze informatie de jaarrekening ernstig te kort in het geven van het vereiste inzicht dan zal de accountant het ondernemingsbestuur adviseren de door de wet verlangde mededeling te doen. Blijft het ondernemingsbestuur nalatig om een mededeling te doen dan heeft de accountant niet de plicht noch de vrijheid om zelfstandig een mededeling te doen. Wel zal de vertrouwensrelatie tussen ondernemingsbestuur en accountant zodanig worden beschadigd, dat het zeer de vraag is of de accountant kan blijven fungeren.

Bevredigend is het intussen niet, dat de accountant wéét dat de bij het Handelsregister gedeponeerde jaarrekening ernstig te kort schiet en dat

derhalve zijn bij de jaarrekening gevoegde goedkeurende verklaring thans niet meer van kracht is. Uit de openbare functie van de accountant vloeit voort, dat hij aan de omstandigheid dat zijn verklaring niet langer van kracht is, bekendheid moet geven. Bij gebrek aan medewerking van het ondernemingsbestuur zal hij zelf een zodanige mededeling moeten doen; hij zal daarbij uiteraard met de nodige zorgvuldigheid te werk moeten gaan.

In beide gevallen - nadere informatie voor de algemene vergadering en nadere informatie na de algemene vergadering - zal de accountant uiteraard een onderzoek naar de juistheid ervan moeten instellen. Eerst na het voltooien van zijn onderzoek kan hij zijn oordeel bepalen. Indien het bestuur van de onderneming een nieuwe jaarrekening opmaakt dan wel een afzonderlijke mededeling doet, zal daaraan een accountantsverklaring moeten worden toegevoegd.

Literatuur

- Gebeurtenissen na balansdatum, vraag en antwoord op blz. 35 van Tussentijdse publikatie, Raad voor de Jaarverslaggeving, oktober 1983.
- Gebeurtenissen na het einde van het boekjaar en datering jaarrekening (Hoofdstuk 4.03.) en Criteria voor vermelding (Hoofdstuk 1.05.), opgenomen in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.
- Drs. F. Graafstal: Gebeurtenissen na balansdatum (MAB mei/juni 1981).
- Drs. F. Krens: Voorzieningen en 'contingencies' (De Naamlooze Vennootschap, 1979 No. 7-8).
- NIVRA - Meningsuiting 1: De inhoud van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van ondernemingen met continuïteitsproblemen (juli 1977).
- NIVRA - Meningsuiting 3: Gebeurtenissen na balansdatum, datering van de accountantsverklaring en de bevestiging bij de jaarrekening (september 1981).
- IAS 10: Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date (October, 1978).
- UEC Auditing Statement No 13: Audit Considerations in Respect of Post Balance Sheet Events (March, 1983).