

Alles over: stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel

November 2017





In elke editie van
'Alles over' staat een
Dutch GAAP-onderwerp
centraal dat geheel wordt
uitgediept. Zo heeft u alles
overzichtelijk bij elkaar
wat u over dat
onderwerp moet
weten.

Bij PwC willen we een bijdrage leveren aan het vertrouwen in de maatschappij en het oplossen van belangrijke problemen. Wij zijn een netwerk van firma's in 158 landen met meer dan 236.000 mensen. Bij PwC in Nederland werken ruim 4.800 mensen met elkaar samen. Wij zien het als onze taak om kwaliteit te leveren op het gebied van assurance-, belasting- en adviesdiensten. Vertel ons wat voor u belangrijk is. Meer informatie over ons vindt u op www.pwc.nl.

Inhoud

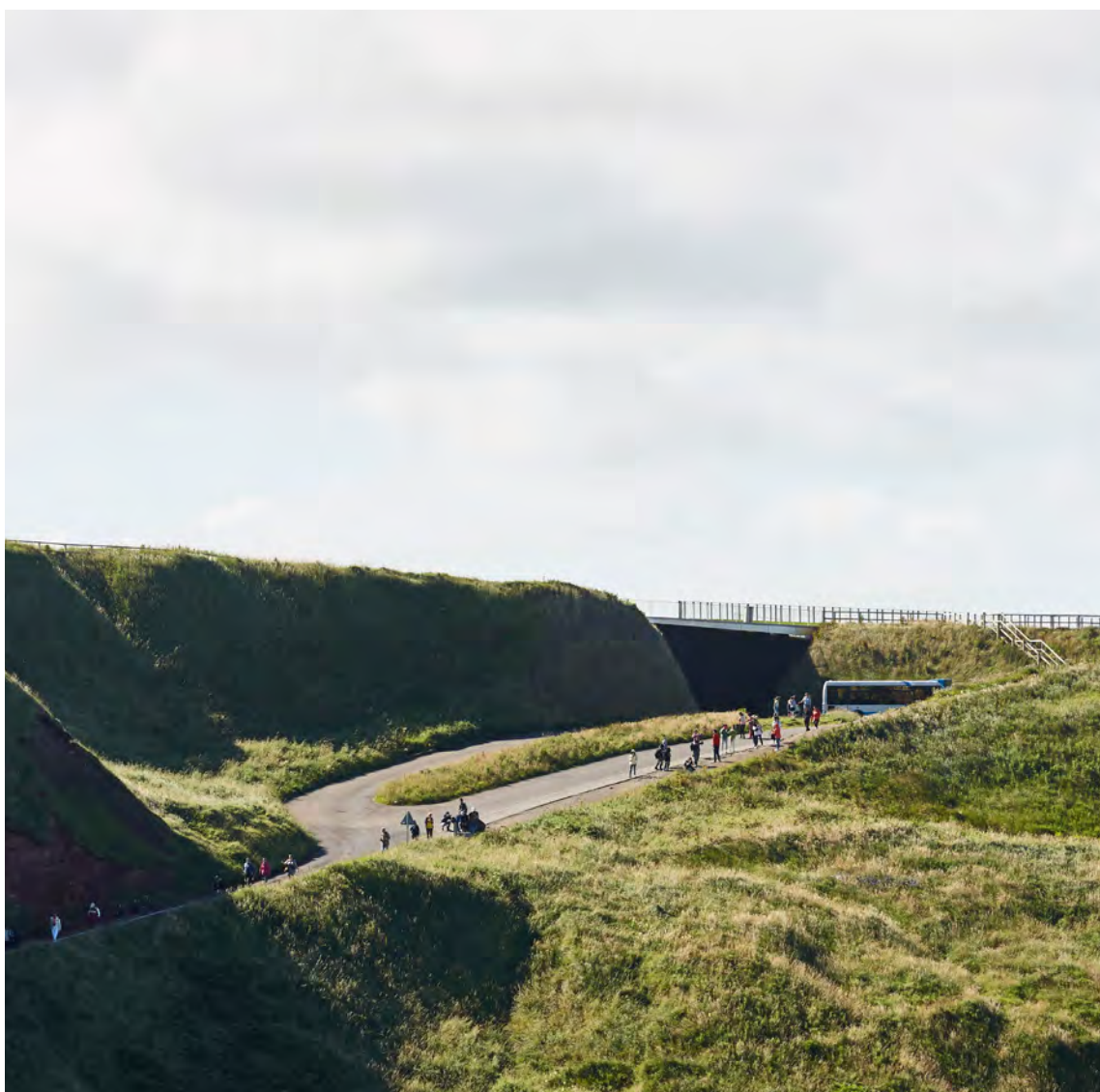
1. Inleiding	4
2. Het selecteren en toepassen van grondslagen	5
Stelselkeuze	5
Stelselmatigheid	5
3. Gebeurtenissen in de huidige periode	6
4. Stelselwijziging (RJ 140)	8
Regelgeving	8
Welke gebeurtenissen leiden tot stelselwijziging	8
Verwerking	11
Toelichting	14
Wijziging in de presentatie	14
5. Schattingswijziging (RJ 145)	15
Regelgeving	15
Verwerking in de jaarrekening	15
Toelichting	16
6. Fouterstel (RJ 150)	18
Regelgeving	18
Soorten fouten	18
• Onjuistheden waardoor het inzicht in ernstige mate tekortschiet	18
• Onjuistheden waardoor het inzicht tekortschiet	21
• Overige fouten	22
Verwerking, presentatie en toelichting	23
Samenvatting	24
7. Toepassing IFRS	25
Overzicht	25
Soorten fouten onder IFRS	25
Retrospectieve verwerking	27
Presentatie en toelichting	29

1. Inleiding

In deze 'Alles over' wordt ingegaan op de verwerking van mogelijke fouten in de jaarrekening. Daarbij wordt aandacht besteed aan stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel omdat het onderscheid tussen deze drie categorieën niet altijd helder is. Het onderscheid is van groot belang vanwege de gevolgen voor de verwerking in de jaarrekeningen en de verplichte melding bij het Handelsregister in geval van een fout (als bedoeld in artikel 362.6 BW).

***Alles
over:***

stelselwijzigingen,
schattingwijzigingen
en fouterstel



2. Het selecteren en toepassen van grondslagen

Stelselkeuze

Grondslagen van waardering en bepaling van het resultaat zijn de specifieke principes, beginselen, conventies en regels die een onderneming toepast bij het opmaken van haar jaarrekening. Titel 9 Boek 2 BW is van toepassing op Nederlandse statutaire jaarrekeningen en schrijft een set aan grondslagen voor. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) deze grondslagen nader uitgewerkt en ingevuld. Hierbij zijn op verschillende onderwerpen vrijheden gelaten aan ondernemingen in de keuze voor bepaalde grondslagen. Het geheel van de grondslagen voor het opmaken van de jaarrekening wordt 'het stelsel' genoemd. Indien de RJ een bepaalde situatie niet behandelt, dan moet het bestuur van de onderneming een verwerkingswijze kiezen die relevante en betrouwbare informatie oplevert voor de besluitvorming van de gebruikers van de jaarrekening (RJ 110.110).

RJ 940 geeft de volgende definitie van een stelsel:

Een stelsel is het geheel van grondslagen en regels voor het opstellen van jaarrekeningen en bestaat uit:

- a1. de grondslagen voor waardering van activa en passiva;*
- a2. de grondslagen voor de resultaatbepaling;*
- a3. de criteria betreffende de noodzaak respectievelijk de toelaatbaarheid van rechtstreekse mutaties van het eigen vermogen;*
- b. de consolidatiegrondslagen bestaande uit de regels voor het al dan niet in de geconsolideerde jaarrekening opnemen van dochtermaatschappijen, groepsmaatschappijen en joint ventures en de regels voor de verwerking van de onderlinge transacties;*
- c. de grondslagen voor de indeling en andere aspecten van de presentatie; dit omvat het groeperen, samenvoegen, ontleden en rangschikken van posten;*
- d. de grondslagen voor het opstellen van het kasstroomoverzicht, waaronder de indeling en andere aspecten van de presentatie van dit overzicht zoals beschreven onder c.*

Stelselmatigheid

Een onderneming dient een eenmaal gekozen grondslag of presentatiemethode consistent toe te passen (RJ 110.124). Deze eis van stelselmatigheid vindt zijn oorsprong in de wet, te weten in de artikelen:

Artikel 2:362 lid 2 BW De balans met de toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het vermogen en zijn samenstelling in actief- en passiefposten op het einde van het boekjaar weer. [...]

Artikel 2:362 lid 3 BW De winst- en verliesrekening met de toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van het boekjaar en zijn afleiding uit de posten van baten en lasten weer.

Het gekozen stelsel mag alleen op basis van gegronde redenen worden aangepast. Dit is gecodificeerd in artikel 2:384 lid 6 BW, dat stelt dat slechts wegens gegronde redenen de waardering van activa en passiva en de bepaling van het resultaat op andere grondslagen mogen dan die in het voorgaande jaar zijn toegepast. Verder stelt artikel 2:363 lid 4 dat de indeling van de winst- en verliesrekening slechts wegens gegronde redenen afwijken van die van het voorgaande jaar.

Het toepassen van stelselmatigheid houdt in dat naar aard en gebruik gelijksoortige activa of activiteiten dezelfde grondslagen en regels moeten te worden toegepast (RJ 140.202 – dit betreft de gelijktijdige stelselmatigheid), maar ook dat door de jaren heen een eenmaal gekozen stelsel moet worden gehandhaafd (RJ 140.203 – dit betreft de volgtijdige stelselmatigheid).

• Een stelselwijziging

Hierbij kiest de onderneming ervoor om een eerder gekozen stelsel te wijzigen (zie hiervoor paragraaf 4).

• Fouterstel

Hierbij komt de onderneming tot de conclusie dat toepassing van het toegepaste stelsel onjuist is geweest of het stelsel onjuist heeft toegepast, en dient dit te herstellen (zie hiervoor paragraaf 6).

**Twee
uitzonderingen**

3. Gebeurtenis in de huidige periode

Naast genoemde categorieën kan ook sprake zijn van een gebeurtenis in het jaar zelf. Denk aan een contract dat is aangegaan, of de implementatie van een nieuwe wetgeving. Deze gebeurtenissen kunnen significante gevolgen hebben op de gerapporteerde cijfers in de jaarrekening. Soms hebben deze gebeurtenissen ook gevolgen voor vorige perioden.

Een overheidssubsidie kan worden toegekend om bepaalde kosten te dekken die in vorige perioden zijn gemaakt. Een belastingwet kan worden gewijzigd

die impact kan hebben op al afgesloten boekjaren. Partijen kunnen met elkaar overeenkomen dat prijzen of kortingsacties worden aangepast met retrospectieve impact. Maar ondanks het feit dat de subsidie, de nieuwe wet of de herziende afspraken invloed kunnen hebben op in vorige periode betaalde of ontvangen bedragen betekent dit nog niet dat er sprake is van het herstel van een fout in de jaarrekening. Derhalve dient dan ook verwerking plaats te vinden in het boekjaar zelf, en niet in vorige perioden.

Voorbeeld 1. Aanpassing contract in het boekjaar

Onderneming A levert in 20x2 producten aan klant B, gebaseerd op een 3 jaar oud contract met daarin prijzen die op dat moment actueel waren, er was daar dan ook geen discussie over.

Een jaar later, in 20x3, constateert klant B dat haar belangrijkste concurrenten minder betalen voor soortgelijke producten; naar aanleiding daarvan begint B onderhandelingen met A om korting op de eerder afgesproken prijzen te krijgen. Na een half jaar onderhandelen (in december 20x3) komen A en B een prijsverlaging van 5% overeen. Deze reductie geldt voor alle prijzen, ook voor leveringen die al vorig jaar (20x2) hebben plaatsgevonden, en die dus al waren gefactureerd.

De in 20x2 gerealiseerde omzet bevatte geen schattingselementen, immers, de omzet 20x2 was gebaseerd op contractueel overeengekomen prijzen die op dat moment van toepassing waren. Daarom is dit geen schattingswijziging, noch een stelselwijziging en ook geen herstel van een fout (want het is niet zo dat er in 20x2 ten onrechte geen rekening is gehouden met lagere prijzen). Het is simpelweg een aanpassing in de huidige periode die (mede) gevolgen heeft voor de prijsstelling in een eerder jaar (20x2). Dit leidt daarom tot een herrekening in 20x3 die ook in de winst-en-verliesrekening van 20x3 in wordt verwerkt.



4. Stelselwijziging

Regelgeving

Een stelsel is zoals genoemd het geheel van grondslagen en regels voor het opstellen van de jaarrekening. Naast de grondslagen van waardering en resultaatbepaling betreft dit ook de grondslagen voor consolidatie en de indeling en andere aspecten van de presentatie. RJ 940 geeft de volgende definitie van een stelselwijziging:

RJ 940

Van een stelselwijziging is sprake indien één of meer grondslagen en/of regels anders zijn dan die welke bij de opstelling van de voorafgaande jaarrekening zijn gebruikt. Onder een stelselwijziging wordt ook begrepen de overgang van een stelsel dat niet of niet meer als aanvaardbaar wordt beschouwd naar een wel toelaatbaar geacht stelsel.

Onder een stelselwijziging wordt niet begrepen:

- het voor het eerst vermelden van een grondslag voor posten die voorheen niet voorkwamen of niet belangrijk waren;*
- het voor het eerst gebruiken van een grondslag voor handelingen of gebeurtenissen die naar hun aard verschillen van die welke voorheen voorkwamen;*
- een schattingswijziging, zoals het wijzigen van de verwachte levensduur voor materiële vaste activa (zie hiervoor hoofdstuk 145 Schattingswijzigingen); onder een schattingswijziging wordt mede verstaan een wijziging in de schattingsmethode (bijvoorbeeld een wijziging in het afschrijvingssysteem);*
- een wijziging in de consolidatiekring doordat een maatschappij anders wordt gekwalificeerd zonder dat de criteria voor die kwalificatie zijn gewijzigd (bijvoorbeeld omdat er niet langer sprake is van een beleidsbepalende invloed, waardoor de maatschappij niet langer kwalificeert als groepsmaatschappij of door de overname of afstoting van respectievelijk fusie met maatschappijen).*

Een wijziging in het gehanteerde stelsel mag alleen vanwege een gegronde reden. Dit volgt uit de volgende passages uit BW2 Titel 9:

Artikel 363 lid 4 BW. De indeling van de balans en van de winst- en verliesrekening mag slechts wegens gegronde redenen afwijken van die van het voorafgaande jaar; in de toelichting worden de verschillen aangegeven en worden de redenen die tot afwijkingen hebben geleid, uiteengezet.

5. Zoveel mogelijk wordt bij iedere post van de jaarrekening het bedrag van het voorafgaande boekjaar vermeld; voor zover nodig, wordt dit bedrag ter wille van de vergelijkbaarheid herzien en wordt de afwijking ten gevolge van de herziening toegelicht.

Artikel 384.6 BW Slechts wegens gegronde redenen mogen de waardering van activa en passiva en de bepaling van het resultaat geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande boekjaar zijn toegepast. De reden der verandering wordt in de toelichting uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor vermogen en resultaat, aan de hand van aangepaste cijfers voor het boekjaar of voor het voorafgaande boekjaar.

Van een gegronde reden is in ieder geval sprake als de wet of de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving een stelselwijziging verlangen of als de wijziging tot een belangrijke verbetering van het inzicht leidt. Verder is een gegronde reden de overgang van een waarderingsgrondslag die niet in overeenstemming is met normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd naar een grondslag die dat wel is (OK 1980, Ogem 1978), of een wijziging die leidt tot een belangrijke verbetering van het inzicht dat de jaarrekening geeft (RJ 140.206).

Voorbeelden van situaties waarbij het toelaatbaar is om tot een stelselwijziging over te gaan, zijn verder aansluiting bij internationale opvatting voor ondernemingen die internationaal werkzaam zijn en het na een overname overgaan op het stelsel van de nieuwe moedermaatschappij (RJ 140.207).

Welke gebeurtenissen leiden tot stelselwijziging

Een wijziging in de grondslagen heeft niet alleen betrekking op de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat, maar óók op de wijziging in de presentatie van posten in de balans en/of winst-en-verliesrekening, op wijzigingen in de consolidatiecriteria en op wijzigingen in de grondslagen voor het opstellen van het kasstroomoverzicht.

Hieronder worden enkele voorbeelden gegeven. De eerste toepassing van een grondslag voor een situatie die eerder niet bestond wordt niet als stelselwijzigingen beschouwd.

Voorbeeld 2. Waardering belastingpositie bij onzekerheid

Rechtspersoon X heeft in zijn aangifte een standpunt ingenomen ten aanzien van de te hanteren verrekenprijs waarvan het waarschijnlijk is dat de fiscus deze niet volledig zal accepteren. Het is echter ook nog niet duidelijk welke verrekenprijs de fiscus wel acceptabel zal vinden. De rechtspersoon onderkent de volgende scenario's en kansen ten aanzien van een aanpassing van de verrekenprijs (per saldo) additioneel te betalen belasting:

Extra belasting	Kans	Kans gewogen belastingverplichting
0	15%	0
200.000	20%	40.000
400.000	20%	80.000
600.000	30%	180.000
800.000	15%	120.000
	100%	420.000

Het meest waarschijnlijke scenario is dat de rechtspersoon additioneel € 600.000 belasting moet betalen. Het gewogen gemiddelde van het additioneel te betalen bedrag is € 420.000. In dit geval lijkt de laatstgenoemde methode de meest voor de hand liggende waarderingsmethode. De individuele kansen liggen relatief dicht bij elkaar (de kans van 30% is niet significant hoger dan de 20%-kansen). In gevallen waarin het meest waarschijnlijke scenario bijvoorbeeld een kans heeft van 60% en de andere scenario's bijvoorbeeld beide 20% is de 60% overduidelijk het meest waarschijnlijke scenario.

Voorbeeld 3. Gebeurtenissen die niet als stelselwijziging worden aangemerkt

Verandering van de functionele valuta

Een wijziging van de functionele valuta is geen stelselwijziging omdat het voortvloeit uit een verandering van de onderliggende transacties en activiteiten van de onderneming. Daarom moet een onderneming een dergelijke wijziging prospectief verwerken door alle posten om te rekenen tegen de nieuwe functionele valuta. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de omrekenkoers per datum van de wijziging.

Andere aanwending (gebruik) van een bestaand actief

Onderneming A heeft een kantoorgebouw dat voorheen door A zelf werd gebruikt, voor administratieve doeleinden (directie, boekhouding enz.). Het gebouw werd geclassificeerd als materieel vast actief en gewaardeerd tegen historische kostprijs (na aftrek van cumulatieve afschrijvingen). Gedurende het lopende boekjaar werd zowel de directie als de overige staf verhuisd naar een nieuw gebouw. Het oude gebouw wordt verhuurd aan een derde partij. Daarom wordt het oude pand geclassificeerd naar beleggingsvastgoed, gewaardeerd tegen reële waarde. Deze nieuwe classificatie betreft een wijziging in het gebruik van het pand, en daarom worden de vergelijkende cijfers niet herzien. Onderneming A kan verschillende grondslagen toepassen op hetzelfde pand (dus vorig jaar een andere grondslag dan dit jaar) omdat A het pand voor verschillende doeleinden heeft gebruikt in die twee jaar.

Verandering van de economische levensduur van een actief

Een onderneming schrijft een machine in tien jaar af. In het zesde jaar wordt vastgesteld dat de machine een resterende levensduur heeft van acht jaar als gevolg van technologische ontwikkelingen. Deze wijziging is een aanpassing van de schatting, want het gehanteerde stelsel blijft onveranderd. Zie ook RJ 212.424.



Verwerking

RJ 140.208

Indien een wijziging wordt doorgevoerd in een of meer van de grondslagen voor waardering van activa en passiva, voor de resultaatbepaling of de criteria betreffende de noodzaak respectievelijk de toelaatbaarheid van rechtstreekse mutaties van het eigen vermogen, dient verwerking retrospectief (met terugwerkende kracht) plaats te vinden, tenzij een specifieke Richtlijn een andere verwerkingswijze voorschrijft of een andere verwerkingswijze toestaat. 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 een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen (in de Overige reserves, tenzij de wet of een Richtlijn een andere post van het eigen vermogen voorschrijft)

Een specifiek voorbeeld hiervan is de verwerkingswijze van goodwill in boekjaren die op of na 1 januari 2016 starten, als gevolg van de dan ingegane wijziging in artikel 2:389 lid 7 BW. Hiervoor is in RJ 216.701 en RJ 216.701a een overgangsbepaling opgenomen. Daarin is bepaald dat indien bij overnames die hebben plaatsgevonden in voorafgaande boekjaren positieve goodwill ten laste van het eigen vermogen of ten laste van de winst-en-verliesrekening is verwerkt, sprake is van een stelselwijziging. Deze stelselwijziging dient als volgt te worden verwerkt:

- Op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in RJ 140, zoals in dit voorbeeld:
- Op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in RJ 140 vanaf een bepaalde overname in een voorafgaand boekjaar.
- Of op prospectieve wijze, in afwijking van RJ 140, waarbij geen aanpassingen worden verwerkt op overnames in voorafgaande boekjaren.

aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging is doorgevoerd, met inachtneming van de belastingen naar de winst.

De rechtspersoon verwerkt een stelselwijziging in de regel retrospectief. Dit gebeurt door het eigen vermogen aan einde van het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar waarin de wijziging plaatsvindt te herrekenen op basis van het nieuwe stelsel en het verschil met het oorspronkelijk gerapporteerde vermogen als rechtstreekse vermogensmutatie te verwerken.

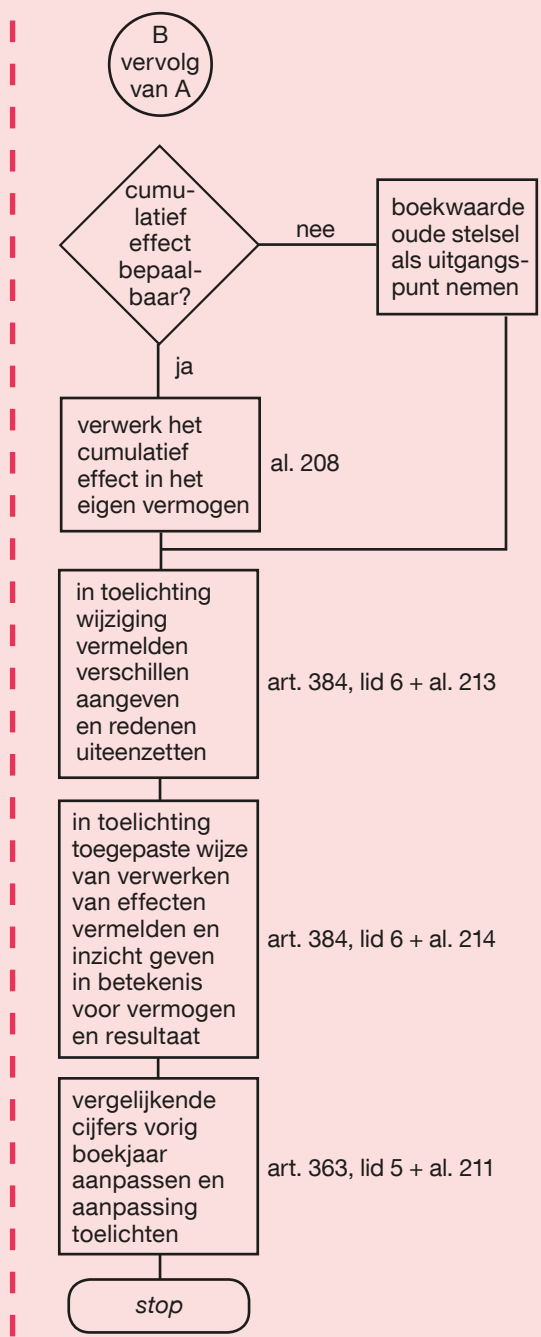
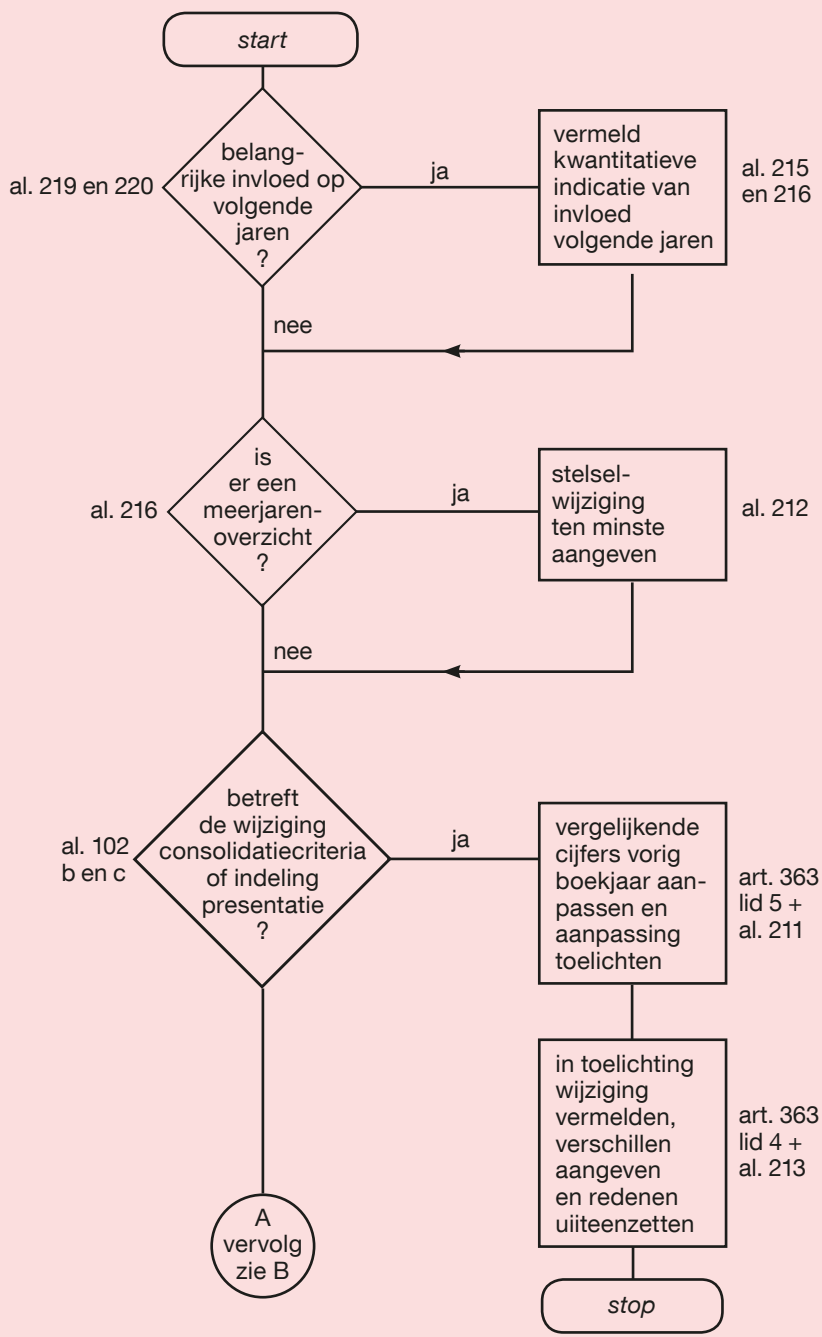
Artikel 363 BW2 (...) 5. Zoveel mogelijk wordt bij iedere post van de jaarrekening het bedrag van het voorafgaande boekjaar vermeld; voor zover nodig, wordt dit bedrag ter wille van de vergelijkbaarheid herzien en wordt de afwijking ten gevolge van de herziening toegelicht. (...)

Bovendien worden de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar aangepast aan het nieuwe stelsel. Dit volgt uit artikel 2:363 lid 5 BW, waarin wordt gesteld dat, voor zover nodig, bedragen ter wille van de vergelijkbaarheid worden herzien.

Op deze retrospectieve verwerkingswijze bestaan uitzonderingen. Zo kan een prospectieve verwerkingswijze van een nieuw stelsel worden voorgeschreven of toegestaan.

Een andere uitzondering op de retrospectieve verwerkingswijze is de situatie dat het cumulatieve effect van de stelselwijziging redelijkerwijs niet kan worden bepaald. In dat geval moeten de boekwaarden aan het begin van het betreffende boekjaar volgens het oude stelsel als uitgangspunt te worden genomen bij de toepassing van het nieuwe stelsel (RJ 140.209). Als aanpassing van vergelijkende cijfers praktisch niet uitvoerbaar is, dan licht de rechtspersoon dit toe (RJ 140.211). In voorbeeld 8 wordt een dergelijke situatie uiteen gezet.

De verwerking van een stelselwijziging is in de bijlage van RJ 140 weergegeven in het volgende schema:



Bij een wijziging wordt het nieuwe stelsel op alle activiteiten van het jaar waarin deze wijziging plaatsvindt toegepast, ongeacht het moment van het besluit tot wijziging. Dit leidt ertoe dat de balans, winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht voor het gehele boekjaar volgens hetzelfde stelsel zijn opgesteld (RJ 140.210).

Het aanpassen van de vergelijkende cijfers geldt ook voor cijfers over eerdere perioden die de rechtspersoon heeft opgenomen in zijn meerjarenoverzichten, tenzij dit praktisch niet mogelijk is. In zo'n omstandigheid dient dit te worden vermeld (RJ 140.212).

Hieronder volgt een voorbeeld van een retrospectieve verwerking van een stelselwijziging:

Onderneming X verwerkte in het verleden goodwill op overnames ineens ten laste van het eigen vermogen. In 2016 dient onderneming X over te gaan op het systeem van het activeren en afschrijven van goodwill, in overeenstemming met wijzigingen in artikel 2:389 lid 7 BW en RJ 216.218.

De economische levensduur van alle goodwill van X is bepaald op 5 jaar. Er zijn geen bijzondere waardeverminderingen verantwoord voor de goodwill. De stelselwijziging wordt verwerkt in de jaarrekening 2016 van onderneming X.

Onderneming X heeft in het verleden bij overnames de volgende goodwill betaald en direct in het eigen vermogen verwerkt (omwille van de eenvoud gaan we er in dit voorbeeld van uit dat alle overnames op 1 januari van het betreffende jaar hebben plaatsgevonden):

Goodwill direct ten laste van eigen vermogen verwerkt	
In 2011	500
In 2013	250
In 2014	250
In 2015	1.000
Totaal	2.000

Het illustratieve mutatie-overzicht van het eigen vermogen van X op basis van het oude stelsel zou als volgt zijn:

	2016	2015
Eigen vermogen op 1 januari	3.000	3.000
Resultaat boekjaar (**)	1.100	1.000
Betaalde goodwill in jaar	0	-1.000
Eigen vermogen op 31 december	4.100	3.000

Op basis van de nieuwe grondslag (dus activeren en systematisch afschrijven over de economische levensduur) is het verloop van de boekwaarde van de goodwill als volgt:

Boekwaarde goodwill ultimo jaar (bij grondslag activeren en afschrijven)							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Betaalde goodwill 2011	500	400	300	200	100	0	0
Betaalde goodwill 2013	250		200	150	100		50
Betaalde goodwill 2014	250			200	150		100
Betaalde goodwill 2015	1.000				800		600
Boekwaarde goodwill ultimo jaar		400	300	400	450	(*) 1.050	750
Afschrijvingskosten goodwill in boekjaar		100	100	150	200	400	(***) 300

De stelselwijziging wordt dan als volgt verwerkt in de jaarrekening 2016:

Stelselwijziging in jaarrekening 2016	
Eigen vermogen op 31 december 2015 (zoals eerder gerapporteerd)	3.000
Effect stelselwijziging (boekwaarde goodwill ultimo 2015)	(*) 1.050
Herzien eigen vermogen op 31 december 2015	4.050
Resultaat 2016 (800, was: 1.100 (**)) (in de 800 zit begrepen 300 (***) afschrijvingslast op goodwill)	800
Eigen vermogen op 31 december 2016 (3.000 vermogen o.b.v. oude stelsel + 1.050 boekwaarde goodwill per 1/1/16 + 800)	4.850

Toelichting

De reden van de verandering wordt in de toelichting uiteengezet (artikel 2:384 lid 6 BW). ‘Uiteengezet’ betekent dat een concrete motivering wordt verlangd en dat niet kan worden volstaan met een enkele vermelding of overneming van een wettekst die de afwijking voorschrijft of toestaat. Daarbij wordt inzicht gegeven in de betekenis van de wijziging voor het vermogen en het resultaat, aan de hand van aangepaste cijfers voor het boekjaar of voor het voorafgaande boekjaar (artikel 2:384 lid 6 BW, RJ 140.211).

Behalve de invloed van elke stelselwijziging afzonderlijk op het vermogen en het resultaat, moet ook de totale invloed van alle wijzigingen worden vermeld (OK 1978, KSH).

Middelgrote rechtspersonen zijn vrijgesteld van het geven van een cijfermatige indicatie van de invloed van een stelselwijziging in het geval kan worden verwacht dat een stelselwijziging belangrijke kwantitatieve invloed zal hebben op een of meer volgende boekjaren (RJ 140.216).

Voorbeeld 4 geeft een mogelijke toelichting van een stelselwijziging.

Wijziging in de presentatie

Onder de wijziging in de grondslagen moet mede worden inbegrepen de wijziging in de presentatie. De eis van stelselmatigheid heeft zowel betrekking op de onderlinge samenhang tussen posten van de jaarrekening als op de rangschikking en de waardering. De overeenkomstige cijfers moeten vergelijkbaar zijn. Dit geldt niet alleen voor de waardering, maar ook voor de samenvoeging, de ontleding en de rangschikking en voor de gebruikte terminologie.

Wanneer in de presentatie van de jaarrekening een wijziging is aangebracht ten opzichte van het voorgaande jaar, moet dit duidelijk worden toegelicht en gemotiveerd. Tevens moeten de vergelijkende cijfers overeenkomstig worden gewijzigd. De consequenties van een wijziging van het in de jaarrekening van het voorgaande jaar opgenomen voorstel winstbestemming (omdat de algemene vergadering een besluit over de winstbestemming heeft genomen dat afwijkt van het in de jaarrekening opgenomen voorstel) moeten onder dit hoofd nader worden toegelicht.

Voorbeeld 4. Toelichting stelselwijziging materiële vaste activa

De vennootschap heeft per oktober 20x6 een stelselwijziging doorgevoerd in de waardering van materiële vaste activa. De waarderingsgrondslag van de materiële vaste activa is gewijzigd naar actuele waarde. De reden voor het doorvoeren van deze stelselwijziging betreft het betrekken van het nieuwe pand per oktober 20x6 en het als gevolg hiervan in gebruik nemen van de overgenomen materiële vaste activa. Na het doorvoeren van deze stelselwijziging kunnen op een bedrijfseconomisch meer verantwoorde wijze de afschrijvingskosten worden toegerekend. De effecten van de stelselwijziging zijn rechtstreeks verwerkt in het eigen vermogen.

De invloed van de stelselwijziging op het vermogen bedraagt C 2.100.000. Het effect op het resultaat van deze stelselwijziging in het huidige boekjaar bedraagt C 100.000. De stelselwijziging heeft betrekking op de in 20x6 nieuw aangeschafte materiële vaste activa. Als gevolg hiervan zijn de vergelijkende cijfers niet aangepast.

5. Schattingswijziging

Regelgeving

De omvang van een post in de jaarrekening kan niet altijd exact worden bepaald. Dit kan het gevolg zijn van onzekerheden die eigen zijn aan de aard van de activiteiten van de rechtspersoon. Op basis van de beschikbare informatie wordt dan bij het opstellen van de jaarrekening de grootte van de post zo goed mogelijk geschat.

RJ 145

RJ 145.201 en RJ 940 geven de volgende definitie van een schattingswijziging:

Van een schattingswijziging is sprake indien een eerdere schatting wordt herzien. Dit kan noodzakelijk zijn op grond van wijzigingen in de omstandigheden waarop de schatting is gebaseerd of het beschikbaar komen van nieuwe informatie met betrekking tot de te schatten grootte. Onder een schattingswijziging wordt mede verstaan een wijziging in de schattingsmethode.

Zowel de wijziging van het afschrijvingspercentage per jaar (bijvoorbeeld bij de methode van afschrijving van een vast percentage van de verkrijgingsprijs) als de wijziging van de afschrijvingsmethode (bijvoorbeeld van een vast percentage van de verkrijgingsprijs naar een vast percentage van de boekwaarde) vallen dus onder de definitie van schattingswijziging.

De aard van een schattingswijziging brengt mee dat

deze niet voldoet aan de definities van een buitengewone bate of last of van een materiële fout.

Van een schattingswijziging is sprake als de rechtspersoon een eerdere schatting (bijvoorbeeld de levensduur van een vast actief) herzien, met als gevolg dat het afschrijvingspercentage wordt herzien. Ook een wijziging van de schattingsmethode (bijvoorbeeld de wijze van afschrijving) is een schattingswijziging. Een schattingsmethode is bijvoorbeeld de wijze van afschrijving: lineair, degressief of progressief.

Schattingswijzigingen moeten worden onderscheiden van stelselwijzigingen. Als dat onderscheid niet duidelijk is, wordt de wijziging verwerkt als een schattingswijziging en wordt in de toelichting de wijziging nader uiteengezet (RJ 145.202).

Verwerking in de jaarrekening

RJ 145.301 stelt dat het effect van een schattingswijziging verwerkt moet worden in de winst-en-verliesrekening in:

- *de periode waarin de schattingswijziging plaatsvindt, indien de wijziging alleen invloed heeft op die periode;*
- *de periode waarin de schattingswijziging plaatsvindt, alsmede toekomstige perioden, indien de wijziging van invloed is op deze (dat wil zeggen: de huidige en toekomstige) perioden.*

Verder is het niet toegestaan een schattingswijziging retrospectief te verwerken.

Voorbeeld 5. Gebeurtenissen die als schattingswijziging worden aangemerkt

Wijziging levensduur machine

Door marktomstandigheden is de economische levensduur van een machine gewijzigd van 15 jaar naar 10 jaar. De aanschafwaarde van de machine is 150 en de machine is 5 jaar in gebruik.

Uitwerking: De boekwaarde per balansdatum van de machine is $150 - (5 \times 150/15) = 100$. Door de gewijzigde levensduur bedraagt de resterende levensduur nog 5 jaar. De boekwaarde wordt nu over de resterende levensduur (5 jaar) afgeschreven, indien geen sprake is van een bijzondere waardevermindering van de machine. De jaarlijkse afschrijving bedraagt dan $100/5 = 20$ per jaar.

Schattingswijziging met effect op activa, verplichtingen en winst-en-verliesrekening

Een onderneming heeft vanwege geleden schade een verplichting opgenomen in de balans voor een geschat bedrag van EUR 1 miljoen; deze verplichting wordt gedekt door een verzekeringsuitkering (eveneens op EUR 1 miljoen gewaardeerd). Een jaar later herzien men de schatting van de verplichting. Deze wordt verhoogd tot EUR 1,5 miljoen; de vordering vanwege de verzekering wordt verhoogd tot EUR 1,25 miljoen, dat is het maximaal te claimen bedrag aan uitkering. De toename van de verplichting voor zover deze de toename van de toekomstige uitkering overtreft (EUR 0,25 miljoen) wordt verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

De rechtspersoon verwerkt schattingswijzigingen uitsluitend prospectief, dus in de periode waarin de wijziging plaatsvindt, zonder aanpassing van de vergelijkende cijfers en voor zover van toepassing, in de daaropvolgende perioden. Verwerking met terugwerkende kracht (retrospectief), zoals inhaalafschrijvingen bij wijziging van de geschatte levensduur van een actief, is niet toegestaan. In voorbeeld 5 zijn enkele voorbeelden van schattingswijzigingen opgenomen.

De rechtspersoon verwerkt het resultaat-effect van een schattingswijziging in de winst-en-verliesrekening op dezelfde regel als waar hij de oorspronkelijke schatting heeft verwerkt (RJ 145.303). Het effect van een schattingswijziging van de levensduur van een materieel vast actief wordt derhalve verwerkt op de regel afschrijving materiële vaste activa.

Het is mogelijk dat een schattingswijziging uitsluitend invloed heeft op de balans. De schattingswijziging leidt dan tot wijzigingen in activa en/of verplichtingen en/of een component van het eigen vermogen (RJ 145.301). Een voorbeeld hiervan is de aanpassing van de verkrijgingsprijs van een overgenomen partij, waarbij de goodwill is geactiveerd in de balans.

Schattingen kunnen verder een rol spelen bij de waardering van financiële instrumenten. Schattingswijzigingen kunnen dan effect hebben op de bandbreedtes van financiële instrumenten die niet betrouwbaar tegen reële waarde kunnen worden gewaardeerd, maar waarover de toelichting vermeldt binnen welke bandbreedtes de waarde van de financiële instrumenten zeer waarschijnlijk zal

liggen (RJ 290.938). Een voorbeeld hiervan is de toelichting op een rentederivaat in een onderneming die kostprijs hedge-accounting toepast, waarbij de onderneming de reële waarde van het rentederivaat niet betrouwbaar kan bepalen. Daarom vermeldt de onderneming de bandbreedtes waartussen de reële waarde van het rentederivaat zich vermoedelijk zal afwikkelen.

Toelichting

Indien van het belang voor het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht, moeten ondernemingen de aard van de schattingen en oordelen die een belangrijke invloed hebben op de in de jaarrekening opgenomen bedragen, toe te lichten. De toelichting gaat in op de aard van deze oordelen en schattingen, inclusief de bijbehorende veronderstellingen (oRJ 110.129).

Wanneer er sprake is van een schattingswijziging, dan moet in de toelichting de aard van de wijziging en het kwantitatieve effect ervan worden vermeld indien sprake is van een wijziging die van belang is voor de verslagperiode of de komende perioden (RJ 145.303). Indien dit effect niet kan worden bepaald, dan moet dit in de toelichting worden vermeld.

Middelgrote rechtspersonen zijn vrijgesteld van het geven van een cijfermatige indicatie van de invloed van de schattingswijziging op komende perioden (RJ 145.305). Deze vrijstelling is op overeenkomstige wijze van toepassing op kleine rechtspersonen. Aanvullend geldt voor kleine rechtspersonen dat zij zijn vrijgesteld van de vermelding van de aard van de schattingswijziging en het kwantitatieve effect op de huidige periode in het geval de schattingswijziging van belang is voor de verslagperiode. In de RJ-bundel voor kleine rechtspersonen is dit onderwerp opgenomen in RJk A3.

Voorbeelden van oordelen en schattingen die een belangrijke invloed kunnen hebben op de in de jaarrekening opgenomen bedragen zijn:

- het bepalen of er sprake is van consolidatieplicht
- het bepalen of een maatschappij binnen de consolidatiekring valt
- het bepalen of er sprake is van gezamenlijke zeggenschap in een andere maatschappij
- het bepalen of voldaan wordt aan de voorwaarden voor opname van intern vervaardigde immateriële vaste activa
- het bepalen of een lease classificeert als een financiële of operationele lease
- het bepalen of bedragen wel of niet voor eigen rekening worden ontvangen
- het bepalen van de beste schatting van voorzieningen uit hoofde van claims, geschillen en rechtsgedingen
- het bepalen van de omvang van een bijzondere waardevermindering, als die oordelen en schattingen niet evident zijn.



6. Fouterstel

Regelgeving

Een fout in een voorgaande periode is een weglating of onjuiste weergave in een vastgestelde jaarrekening als gevolg van het onjuiste gebruik van betrouwbare informatie die voorhanden

was en in ogenschouw had moeten worden genomen tijdens het opstellen.

Een fout in een voorgaande periode is geen stelselwijziging, noch een schattingswijziging als gevolg van nieuwe informatie die aan het licht komt, en vloeit evenmin voort uit een nieuwe gebeurtenis of transactie die zich voordeed in het lopende jaar.

RJ 150

Voorbeelden van fouten in financiële verslaggeving zijn:

- Verkeerde toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving, bijv. het niet verantwoorden van verkoopopbrengst bij overdracht van goederen aan een klant.
- Fraude: te veel omzet verantwoorden door vóór de verslagdatum valse facturen te registreren.
- Verkeerd interpreteren of niet opmerken van informatie bij het opstellen van de jaarrekening: bijv. het niet afschrijven van een vordering op een debiteur die vóór de vaststelling van de jaarrekening failliet was verklaard.
- Het maken van rekenfouten. Het weglaten van transacties en gebeurtenissen uit de jaarrekening.

Bepalen er een fout is gemaakt in een voorgaande periode vereist dat betrouwbare informatie voorhanden was of redelijkerwijs had kunnen worden verkregen op het moment dat de fout werd gemaakt. In sommige gevallen is het duidelijk dat betrouwbare informatie voorhanden was. Zo kan het management het beschikbare bewijs in de vorm van een factuur of schuldvordering over het hoofd hebben gezien, hetgeen leidt tot een onderwaardering van de schulden. In andere gevallen is foutopsporing wellicht moeilijker, met name als er sprake is van opzettelijke manipulatie van resultaten of fraude. Het management kan opzettelijk betrouwbare

informatie hebben verwijderd of vernietigd of onjuiste en onbetrouwbare informatie hebben geproduceerd om onjuiste verantwoording te maskeren of te rechtvaardigen.

In deze gevallen gelden de fouten nog steeds als fouten in een voorgaande periode, zelfs wanneer het management deze slechts kan kwantificeren aan de hand van relevante informatie die in een opvolgende periode boven tafel komt en in die opvolgende periode de boekhouding met betrekking tot de voorgaande periode wordt gereconstrueerd. In veel situaties zou in de voorgaande perioden immers betrouwbare informatie voorhanden zijn geweest en een persoon, die niet betrokken was bij het maken van de fout, zou deze informatie hebben verkregen en gebruikt (of indien de informatie al voorhanden was, deze niet hebben verwijderd of vernietigd).

De wijze waarop fouten van voorgaande perioden moeten worden verwerkt wordt verderop in dit document behandeld.

Soorten fouten

Wanneer de leden of aandeelhouders van de rechtspersoon fouten constateren in voorgaande, al vastgestelde jaarrekeningen, dan herstelt de rechtspersoon deze fouten.

De rechtspersoon maakt onderscheid tussen de volgende soorten fouten:

- onjuistheden waardoor het inzicht in ernstige mate tekortschiet (Voorbeeld 6)
- onjuistheden waardoor het inzicht tekortschiet (een materiële fout)
- overige fouten (baten en lasten uit voorgaande jaren die geen materiële fouten zijn)

Onjuistheden waardoor het inzicht in ernstige mate tekortschiet.

Indien na de vaststelling van de jaarrekening blijkt dat een materiële fout zodanig is dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht, is artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin van toepassing. Dit lid luidt als volgt:

Artikel 362 lid 6 BW De jaarrekening wordt vastgesteld met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand op de balansdatum is gebleken tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering waarin zij wordt behandeld, voor zover dat onontbeerlijk is voor het in lid 1 bedoelde inzicht. Blijkt nadien dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van dit inzicht, dan bericht het bestuur daaromtrent onverwijld aan de leden of aandeelhouders en legt het een mededeling daaromtrent neder ten kantore van het handelsregister; bij de mededeling

wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 393 is onderzocht. Een rechtspersoon waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht wordt geacht te hebben voldaan aan de verplichting om de mededeling, bedoeld in tweede volzin, neer te leggen ten kantore van het handelsregister, indien zij de mededeling op grond van artikel 5:25m, zesde lid, van die wet heeft toegezonden aan de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

Voorbeeld 6. Onjuistheden waardoor het inzicht in ernstige mate tekortschiet

Fout in de waardering van een lening

Aan het begin van 20x5 krijgt een onderneming een lening van nominaal C 200.000 van een aandeelhouder, waarbij de overeengekomen rente niet zakelijk is. Deze lening is in de jaarrekening over 20x5, in afwijking van RJ 290, niet tegen reële waarde maar tegen nominale waarde verwerkt. Als de lening initieel tegen reële waarde gewaardeerd zou zijn, dan zou de verplichting lager geweest zijn (C 170.000), waarbij het verschil met de nominale waarde als storting in het eigen vermogen van de onderneming is verwerkt. Immers, de aandeelhouder bevoordeelt de onderneming door af te zien van rente. Door oprenting van de verplichting in 20x5 zou het resultaat lager zijn geweest. Na vaststelling van de jaarrekening over 20x5 wordt deze fout ontdekt. Cijfermatig zou de impact op 20x5 als volg zijn geweest:

	20X5 cf. jaarrekening	20X5 gecorrigeerd
	C'000	C'000
Lening	200	170
Eigen vermogen	25	55
Rentelast	2	4
Netto resultaat	0	-2

Gegeven de omvang van de fout in relatie tot het eigen vermogen en resultaat (dat tevens negatief had moeten zijn), is het redelijk om te veronderstellen dat de jaarrekening over 20x5 in ernstige mate tekortschiet in het te verschaffen inzicht (uiteeraard moeten in dit soort gevallen ook alle andere feiten en omstandigheden worden meegewogen).

Onterechte toepassing consolidatievrijstelling artikel 2:408 BW

Een internationaal concern met een Duits groepshoofd heeft een Nederlandse dochtermaatschappij die fungeert als tussenhoudstermaatschappij voor de internationale operaties van de groep. Deze operaties, ondergebracht in diverse entiteiten, zijn van materieel belang. In het boekjaar 20x5 is door deze tussenhoudster gebruik gemaakt van de consolidatievrijstelling die wordt geboden door artikel 2:408 BW. Na het vaststellen van de jaarrekening over 20x5 blijkt dat niet aan alle in dat artikel gestelde voorwaarden wordt voldaan, waardoor wordt geconcludeerd dat onterecht gebruik is gemaakt van de vrijstelling en de tussenhoudster een geconsolideerde jaarrekening op had moeten maken. Tevens wordt geconcludeerd dat het ontbreken van deze geconsolideerde jaarrekening ertoe leidt dat de jaarrekening over 20x5 in ernstige mate tekortschiet in het te verschaffen inzicht.



Als blijkt dat een materiële fout zodanig is dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht (onder RJ 150 zoals die vóór 1 januari 2016 van toepassing was) stond dit bekend als een ‘fundamentele fout’, dan is ook artikel 2:362 lid 6 tweede volzin BW van toepassing. Dit houdt in dat het bestuur van de rechtspersoon onverwijld de leden of aandeelhouders moet informeren over het in ernstige mate tekortschieten van het inzicht en dat daarover een mededeling bij het handelsregister moet worden neergelegd. Bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig 2:393 BW is onderzocht (RJ 150.102).

Onjuistheden waardoor het inzicht tekortschiet

RJ 150.103

Een materiële fout is een zodanige onjuistheid in een jaarrekening - geconstateerd na het vaststellen van die jaarrekening - dat de jaarrekening in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht tekortschiet. Bij de afweging of sprake is van een materiële fout beoordeelt de rechtspersoon of de weglating of onjuiste weergave van posten, afzonderlijk of gezamenlijk, de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, zou kunnen beïnvloeden. De materialiteit is afhankelijk van de omvang en de aard van de weglating of de onjuiste weergave, (...).

Om te bepalen of er sprake is van een materiële fout, moet de rechtspersoon beoordelen of de weglating of onjuiste weergave van posten (afzonderlijk of gezamenlijk), de economische besluitvorming van gebruikers op basis van de jaarrekening, zou kunnen beïnvloeden. Hierbij worden alle feiten en omstandigheden in beschouwing genomen.

Van een dergelijke materiële fout kan sprake zijn bij:

- onjuiste verwerking;
- onjuiste toepassing van waarderings- en/of resultaatbepalingsgrondslagen;
- onjuiste rubricering en/of presentatie;
- onjuiste of onvolledige toelichting.

Onder een materiële fout wordt niet het effect van schattingswijzigingen verstaan.

Nagegaan moet worden of de ontdekte fout in een voorgaande periode van materieel belang is voor de voorgaande periode, omdat bij herstel van materiële fouten in een voorgaande periode aanpassing van de vergelijkende cijfers nodig is. Het kan zijn dat een fout niet van materieel belang is voor de voorgaande periode, maar een aanpassing van de in een voorgaande periode gemaakte fout in het lopende jaar wel van materieel belang is voor de jaarrekening van het lopende jaar. In dat geval is oordeelsvorming noodzakelijk om te bepalen of de entiteit een dergelijke niet-materiële fout retrospectief moet corrigeren. De standaarden voor financiële verslaggeving zijn niet eenduidig als het gaat om de vraag of materialiteit enkel moet worden beoordeeld met betrekking tot de voorgaande periode of ook met betrekking tot de huidige periode als de fout in het lopende jaar zou worden gecorrigeerd.

Volgens de definities in IFRS en Dutch GAAP kan beoordeling met betrekking tot enkel de voorgaande periode aanvaardbaar zijn. Echter, er dient ook rekening gehouden te worden met het gezichtspunt dat een fout in een voorgaande periode waarvoor de terugboeking in de lopende periode de resultaten over het lopende jaar wezenlijk zou beïnvloeden, eveneens moet worden aangemerkt als een materiële fout.

Het is doorgaans ‘best practice’ om beide analyses uitvoeren om de materialiteit van de fout te beoordelen, maar sommige opstellers van jaarrekeningen hanteren enkel de eerste methode (dat wil zeggen: de invloed van de fout op de voorgaande periode beoordelen).

In sommige rechtsgebieden moeten beide beoordelingen worden verricht. Volgens NV COS (de Nederlandse controlestandaarden) moet de accountant ook altijd rekening houden met de invloed van fouten in een voorgaande periode die niet werden gecorrigeerd in de financiële verslaggeving voor het lopende jaar; in de Verenigde Staten moet zowel de ‘iron curtain’-methode als de ‘rollover’-methode worden toegepast alvorens te bepalen of een fout al dan niet van materieel belang is.

**Best
practice**

Voorbeeld 7. Materiële fouten¹

Fout met gevolgen voor lening convenant

Indien in de jaarrekening van vorig boekjaar een fout is geconstateerd, en zonder die fout zou sprake zijn geweest van het overtreden van het bankconvenant, is het waarschijnlijk dat dit een materiële fout is, ongeacht de verdere impact op de jaarrekening van dit jaar.

Fout in de toelichting van bestuurdersbeloningen

Een fout in het vorige boekjaar met betrekking tot de toelichting op de bestuurdersbeloning van de statutaire bestuurders (art. 2:383 BW) zal normaliter als materieel worden aangemerkt vanwege de aard ervan, en niet zozeer vanwege de omvang. Dit volgt uit artikel 2:363 lid 3 BW.

Ontbreken van de toelichting van het aantal werknemers en / of verloopoverzicht eigen vermogen

As de toelichting van het aantal werknemers, zoals vereist door artikel 2:382 BW, ontbreekt, dan zal deze omissie gewoonlijk als materieel worden aangemerkt. Dit geldt ook voor het ontbreken van het verloopoverzicht eigen vermogen zoals dat is voorgeschreven in artikel 2:378. In beide gevallen volgt dit uit artikel 2:363 BW.

Bewust gemaakte fout

Indien sprake is van een fout in vorig boekjaar, en de fout is bewust gemaakt om een bepaalde presentatie te bereiken van de financiële positie, performance of cash flows, zal dit waarschijnlijk als materieel aangemerkt worden, ongeacht de impact op de jaarrekening van dit jaar.

Overige fouten

RJ 150.203

De rechtspersoon verwerkt het herstel van een niet-materiële fout in 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 het herstel overeenkomstig de aard van de post.

Overige fouten zijn baten en lasten uit voorafgaande jaren die geen materiële fouten zijn. Dergelijke posten die niet aan de definitie van een materiële fout voldoen, worden verantwoord in de eerste jaarrekening die op het moment van constateren van deze fouten nog niet is opgemaakt. Uit hoofde van het herstel wordt een bate of als last verantwoord, overeenkomstig de aard van de post. Over deze posten wordt een adequate toelichting gegeven (artikel 2:377 lid 7 BW).

Overigens is het soms aanvaardbaar om dergelijke niet-materiële fouten retrospectief te verwerken, en dus niet via de winst-en-verliesrekening. Dit zal met name het geval zijn als het herstel van deze fout in het nieuwe boekjaar (via de winst-en-verliesrekening) tot een verstoring zou leiden van het beeld van de jaarrekening. Een niet-materiële fout kan in de loop van de jaren zijn 'opgebouwd' en op die manier bij herstel een behoorlijke impact hebben op de winst-en-verliesrekening van het jaar van herstel. In dergelijke gevallen kan worden overgegaan tot retrospectieve verwerking. De RJ biedt daarvoor meer ruimte: in de RJ jaareditie 2016 (boekjaar 2017) is de guidance inzake de verwerking van dergelijke fouten veranderd ten opzichte van de (stellige) tekst in de edities daarvoor.

¹ Genoemde fouten worden in dit voorbeeld aangemerkt als materieel (waardoor het inzicht tekortschiet); natuurlijk moet ook de afweging worden gemaakt of er sprake is van in ernstige mate tekortschieten waardoor tevens de mededeling bij de KvK van toepassing wordt.

RJ150.203 (oud) stelt:

“Baten en lasten uit voorgaande jaren die niet voldoen aan de definitie van fundamentele fouten, dienen te worden verantwoord in de winst-en-verliesrekening van de eerste jaarrekening die op het moment van constateren van deze baten en lasten nog moet worden opgemaakt”; de huidige tekst (zie boven) is daarin minder stellig.

Over herstel van niet-materiële fouten is in IAS 8 niets geregeld; indien een fout in de vorige periode niet materieel was kan herstel plaatsvinden in de winst-en-verliesrekening van het opvolgende (huidige) jaar mits dit niet leidt tot een materiële fout in het huidige jaar; echter, indien herstel in het huidige jaar wel (alsnog) zou leiden tot een materiële fout kan herstel van de fout retrospectief plaatsvinden.

Deze situatie zou zich kunnen voordoen indien in het verleden steeds te weinig is afgeschreven op een actief (bijvoorbeeld EUR 3.000 per jaar in plaats van EUR 5.000 per jaar). Als deze situatie zich al 10 jaar voordoet is er in totaal EUR 30.000 in plaats van EUR 50.000 afgeschreven, en is dat actief derhalve per 31 december 20x6 EUR 20.000 te hoog gewaardeerd. Afhankelijk van alle omstandigheden zou gesteld kunnen worden dat dit geen materiële fout is over boekjaar 20x6 (onder andere omdat de fout in de winst-en-verliesrekening slechts EUR 2.000 bedraagt) maar dat herstel in boekjaar 20x7 via de winst-en-verliesrekening tot een eenmalige extra last zou leiden van EUR 20.000 (de in te halen afschrijving). In boekjaar 20x7 zou dat een grote impact kunnen hebben op de winst-en-verliesrekening, zodanig dat dit als materiële fout beschouwd zou kunnen worden. Om die reden zou het toelaatbaar zijn om in dit geval een retrospectieve verwerking toe te staan, dus via het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande boekjaar.

Indien ‘overige fouten’ via de winst-en-verliesrekening worden verwerkt moet in elk geval rekening worden gehouden met de toelichtingseis van artikel 377:

Artikel 377 lid 7 BW

Baten en lasten welke aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, worden naar aard en omvang toegelicht.

In het algemeen mag worden aangenomen dat baten of lasten die toegerekend hadden moeten worden aan het vorige boekjaar (hetgeen kennelijk niet is gebeurd – ten onrechte?) als ‘overige’ fout worden aangemerkt.

Verwerking, presentatie en toelichting

Fouten die worden geconstateerd in voorgaande, al vastgestelde jaarrekeningen moeten worden hersteld. Daarbij geldt wel het algemene uitgangspunt dat de geconstateerde fouten van niet te verwaarlozen betekenis moeten zijn voor het wettelijk vereiste inzicht (art. 2:363 lid 3 BW).

RJ 150.201

De rechtspersoon dient een materiële fout te herstellen in de eerste nog niet vastgestelde jaarrekening nadat de fout is geconstateerd.

Een materiële fout moet worden vermeld en hersteld in de eerste jaarrekening die nog niet is vastgesteld volgend op de jaarrekening waarin de materiële fout is gemaakt. De jaarrekening over het boekjaar waarin de fout is gemaakt, wordt dus niet aangepast.

De fout moet als volgt worden verwerkt: als het opnieuw berekende eigen vermogen aan het eind van het boekjaar waarin de materiële fout is gemaakt, verschilt van het oorspronkelijk gerapporteerde eigen vermogen, moet dit verschil worden verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin het herstel plaatsvindt (RJ 150.202). Deze retrospectieve verwerkingwijze is gelijk aan zoals die voor een stelselwijziging wordt toegepast (zie paragraaf 3).

In de toelichting dient te worden vermeld dat er sprake is van het herstel van een materiële fout en moeten het effect van het herstel van de fout, de aard en, voor zover van toepassing, de omvang fout worden vermeld (RJ 150.204). Artikel 363 lid 5 en RJ 150.205 bevatten voorts de volgende vereisten:

Artikel 363 lid 5 BW. Zoveel mogelijk wordt bij iedere post van de jaarrekening het bedrag van het voorafgaande boekjaar vermeld; voor zover nodig, wordt dit bedrag ter wille van de vergelijkbaarheid herzien en wordt de afwijking ten gevolge van de herziening toegelicht.

RJ 150.205

Indien de aanpassing van de vergelijkende cijfers praktisch niet mogelijk is, dient de rechtspersoon de reden voor het niet aanpassen te vermelden alsmede de aard van de aanpassing indien deze wel had plaatsgevonden.

De vergelijkende cijfers moeten dus worden gepresenteerd zoals ze zouden zijn geweest zonder de materiële fout, waarbij de verschillen met de oorspronkelijke cijfers in de toelichting moeten worden vermeld.

Indien een aanpassing van de vergelijkende cijfers praktisch niet mogelijk is, dan moet de reden voor het niet aanpassen en de aard van de aanpassing indien deze wel had plaatsgevonden, in de toelichting worden vermeld (RJ 150.205).

Het aanpassen van de vergelijkende cijfers geldt ook voor cijfers over eerdere perioden die de rechtspersoon heeft opgenomen in zijn meerjarenoverzichten, tenzij dit praktisch niet mogelijk is. In zo'n omstandigheid dient dit te worden vermeld (RJ 150.206).

Een fout die leidt tot het in ernstige mate tekortschieten in het geven van het wettelijk vereiste inzicht, wordt op dezelfde wijze als een materiële fout hersteld. Wanneer er sprake is van een dergelijke fout, moet daarnaast het bestuur van de rechtspersoon onverwijld de leden of aandeelhouders over de fout informeren en daarover een mededeling bij het handelsregister neerleggen. De te volgen stappen worden nader toegelicht in paragraaf 8. De toevoeging 'onverwijld' in artikel 2:362 lid 6 duidt er in ieder geval op dat zo snel mogelijk actie hierop ondernomen dient te worden.

Samenvatting

Bovenstaande kan als volgt schematisch worden weergegeven:

Type fout	Wijze van herstel
Een fout die ertoe leidt dat de jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht (voorheen fundamentele fout)	Verwerking cumulatief effect fout als rechtstreekse mutatie van eigen vermogen aan het begin boekjaar waarin herstel plaatsvindt Aanpassing vergelijkende cijfers balans en winst-en-verliesrekening Toelichting Onverwijld informeren aandeelhouders of leden en deponeren mededeling bij handelsregister
Een fout die ertoe leidt dat de jaarrekening tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht, maar niet in ernstige mate (materiële fout)	Verwerking cumulatief effect fout als rechtstreekse mutatie van eigen vermogen aan het begin boekjaar waarin herstel plaatsvindt Aanpassing vergelijkende cijfers balans en winst-en-verliesrekening
Overige fouten	De rechtspersoon verantwoordt een eventuele bate of last uit hoofde van het herstel overeenkomstig de aard van de post. Eventueel toelichting o.b.v. artikel 2:377 lid 7 BW.

7. Toepassing IFRS

Overzicht

De in deze paragraaf behandelde onderwerpen zijn opgenomen in IAS 8 'Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors'.

De verwerkingswijze en toelichtingsvereisten inzake schattingswijzigingen zijn onder IFRS vergelijkbaar met de Richtlijnen. De belangrijke verschillen tussen IFRS en de Richtlijnen inzake stelselwijzigingen en fouterstel zijn de volgende:

Stelselwijziging:

- Retrospectieve verwerking van een stelselwijziging vindt plaats door het eigen vermogen aan het begin van het voorafgaande boekjaar te herrekenen alsof het nieuwe stelsel altijd was toegepast, waarbij de vergelijkende cijfers tevens worden herzien.
- Bij een stelselwijziging schrijft IAS 1 voor dat een balans per het begin van de voorafgaande boekjaar wordt gepresenteerd. IFRS verschilt op dit punt dus van de presentatie-aspecten rondom retrospectieve verwerking van stelselwijzigingen onder RJ 140, waarin het vereiste van de 'derde balans' niet is opgenomen.
- IAS 8 schrijft een uitgebreidere informatieverschaffing in de toelichting over stelselwijzigingen voor, behalve voor wat betreft de invloed op volgende boekjaren. Op dat punt eisen de Richtlijnen meer informatie.

Fouterstel:

- IAS 8 maakt geen onderscheid tussen fouten die ertoe leidt dat de jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht en fouten die ertoe leidt dat de jaarrekening in tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht, maar niet in ernstige mate, en overige fouten. IAS 8 kent alleen materiële fouten en overige fouten.
- Retrospectief herstel van een materiële fout vindt plaats in de eerste nog op te maken jaarrekening na het ontdekken van de fout door ofwel het herzien van de vergelijkende cijfers indien de fout in het voorafgaande boekjaar heeft plaatsgevonden, ofwel het herrekenen van de activa, verplichtingen en eigen vermogen per begin van het voorafgaande boekjaar, indien de fout daarvoor plaats heeft gevonden.
- Bij herstel van een materiële fout onder IAS 8 schrijft IAS 1 voor dat een balans per het begin van het voorafgaande boekjaar moet worden opgenomen. IFRS verschilt op dit punt dus van de presentatie-aspecten rondom retrospectieve verwerking van materiële fouten onder RJ 150, waarin het vereiste van de 'derde balans' niet is opgenomen.
- IAS 8 eist meer informatie in de toelichting over herstelde fouten.

Hieronder wordt een en ander in meer detail toegelicht.

Soorten fouten onder IFRS

IFRS maakt onderscheid tussen materiële fouten en overige fouten. Materiële fouten worden in IAS 8 als volgt gedefinieerd:

Deze definitie wijkt af van de definitie van een materiële fout in RJ 150 (zie paragraaf 6). In de definitie in IAS 8 wordt (vanzelfsprekend) niet gerefereerd aan het inzicht vereiste van artikel 362 lid 1 BW. Desondanks ligt het niet in de lijn der verwachting dat men onder Dutch GAAP en onder IFRS onder gelijke omstandigheden tot een andere beoordeling van een fout komt. Deze beoordeling moet altijd op basis van het concrete geval worden gemaakt. Overige fouten zijn fouten die niet aan de



definitie van een materiële fout voldoen, vergelijkbaar met overige fouten onder Dutch GAAP.

IAS 8 kent het concept niet van de fout die ertoe leidt dat de jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht. Toch is ook artikel 2:362 lid 6 van toepassing op de statutaire IFRS jaarrekening in Nederland. Zie voor nadere details FAQ 2 in bijlage 1.

Retrospectieve verwerking

Bij toepassing van IFRS wordt een materiële fout - net als een stelselwijziging - retrospectief verwerkt in de jaarrekening, zodanig dat de vergelijkende cijfers van elke voorafgaande periode die in de jaarrekening is gepresenteerd moet worden herzien. Retrospectieve verwerking is in IAS 8 als volgt gedefinieerd:

Als de fout betrekking heeft op een verslagperiode die voorafgaat aan de vroegste gepresenteerde periode, dan moeten de openingsbalansen van activa, verplichtingen en eigen vermogen voor de vroegste voorgaande gepresenteerde periode eveneens worden aangepast, waardoor drie balansen worden gepresenteerd. Deze benadering wordt tevens gehanteerd voor stelselwijzigingen.

IAS 8: Retrospective restatement is defined as “... correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred.”

In sommige omstandigheden kan volledige retrospectieve toepassing of aanpassing praktisch onuitvoerbaar zijn. IAS 8 vereist dat de aanpassingen in dergelijke situaties worden verantwoord voor de vroegst mogelijke periode. Een omstandigheid die aanleiding kan geven tot praktische onuitvoerbaarheid is doordat gegevens in de voorgaande periode mogelijk niet op een zodanige manier zijn verzameld en geadmistreerd zodat het effect niet kan worden berekend.

Een voorbeeld hiervan – in dit geval voor retrospectieve aanpassing in geval van een stelselwijziging – is hieronder opgenomen. Zoals vermeld in paragraaf 4, is de in dit voorbeeld opgenomen verwerkingswijze overeenkomstig toepasbaar onder Dutch GAAP.

Voorbeeld 8. Onuitvoerbaarheid van retrospectieve aanpassing onder IFRS

Een entiteit voert een stelselwijziging door in 2017. De wijziging is van invloed op de netto activa en kosten in alle gepresenteerde perioden, en wordt geacht te voldoen aan de vereisten van alinea 14 van IAS 8. De entiteit presenteert financiële informatie voor de lopende periode en vergelijkende informatie voor twee voorgaande perioden.

Uit de administratie kan de entiteit niet opmaken welke aanpassingen voor alle verslagperioden moeten worden aangebracht. De toename van de netto activa bij aanvang van de lopende periode (en per het einde van de voorgaande periode) en bij aanvang van de voorgaande periode kan nog wel vastgesteld worden en deze is als volgt:

	20X7	20X6	20X5	Pre 20X5
	C'000	C'000	C'000	C'000
Per 1 januari	800	600		
Netto aanpassing voor het jaar	400	200		
Per 31 december	1200	800	600	

Voorbeeld 8 (vervolg)

Volledige retrospectieve toepassing van de grondslag voor alle gepresenteerde perioden is praktisch onuitvoerbaar omdat het periode-specifieke effect van de wijziging in 20X5 niet bekend is. Overeenkomstig IAS 8 past de entiteit de nieuwe grondslag toe bij aanvang van de vroegste periode waarvoor retrospectieve toepassing mogelijk is (dat wil zeggen 1 januari 20X6). De volgende aanpassingen worden aangebracht in de jaarrekening voor het boekjaar eindigend op 31 december 20X7 naar aanleiding van de stelselwijziging:

	20X7	20X6	20X5
	C'000	C'000	C'000
Aanpassing van netto-activa en eigen vermogen in de openingsbalans	800	600	
Aanpassing van winst- en verliesrekening over voorgaande periode		(200)	

Zoals ook al aangegeven in paragraaf 6, bij 'soorten fouten' (overige fouten) is in IAS 8 niet voorgeschreven hoe fouten die niet voldoen aan de definitie van een materiële fout moeten te worden hersteld. Het kan aanvaardbaar zijn om een fout die niet van materieel belang is voor de jaarrekening over de voorgaande periode, in de lopende verslagperiode en niet retrospectief te corrigeren. Het management

moet beoordelen of een dergelijke benadering zou leiden tot een materiële fout in de lopende periode, rekening houdend met zowel kwalitatieve als kwantitatieve factoren. Het management moet over het algemeen vergelijkende cijfers aanpassen als een correctie in de lopende periode tot een materiële onjuistheid in de jaarrekening over die periode zou leiden.



Presentatie en toelichting

Op grond van IFRS omvatten de informatievereisten voor stelselwijzigingen:

- De benaming van de IFRS als de wijziging voortvloeit uit de eerste toepassing van die IFRS (IAS 8 alinea 28(a)).
- Indien van toepassing, dat de wijziging overeenstemt met de overgangsbepalingen van de IFRS (IAS 8 alinea 28(b)), een beschrijving van die bepalingen (IAS 8 alinea 28(d)) en de bepalingen die mogelijk van invloed zijn op toekomstige perioden (IAS 8 alinea 28(e)).
- Voor een vrijwillige wijziging, de aard van de stelselwijziging (IAS 8 alinea 29(a)) en de redenen waarom het toepassen van de nieuwe grondslag meer relevante informatie oplevert (IAS 8 alinea 29(b)).
- Het bedrag van de correcties voor elke voorgaande gepresenteerde periode, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. De te verantwoorden correcties hebben betrekking op elke post in de jaarrekening die wordt beïnvloed en, indien van toepassing voor de entiteit, de aanpassingen voor de gewone en verwaterde winst per aandeel (IAS 8 alinea 28(f) en alinea 29(c)).
- Voor elk vermogensbestanddeel, de effecten van de stelselwijziging, toegelicht voor elke voorgaande periode en het begin van de periode (IAS 1 alinea 106(b)).
- Het bedrag van de correcties voor perioden die voorafgaan aan de gepresenteerde perioden, voor zover praktisch uitvoerbaar (IAS 8 alinea 28(g) en alinea 29(d)).
- Drie balansen waarbij de voorgaande twee perioden worden herzien om de gecorrigeerde cijfers weer te geven (IAS 1 alinea 40A).
- Als retrospectieve aanpassing praktisch onuitvoerbaar is voor een specifieke voorgaande periode, informatie over de omstandigheden die aanleiding geven tot de praktische onuitvoerbaarheid en een beschrijving van hoe en met ingang van wanneer de grondslag is toegepast (IAS 8 alinea 28(h) en alinea 29 (e)).

In geval materiële fouten in voorgaande jaren gelden onder IFRS de volgende toelichtingseisen:

- De aard van de fout (IAS 8 p49(a)).
- De omvang van het bedrag voor elke gepresenteerde voorgaande periode, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. Dit betreft dan de correcties voor elke regel in de jaarrekening die wordt beïnvloed / geraakt; daarnaast - voor zover van toepassing - de aanpassingen voor de basis en verwaterde winst per aandeel (IAS 8 p49(b)).
- Voor elk component van het eigen vermogen, de effecten van het foutenherstel, toegelicht voor elke voorgaande periode en het begin van de periode (IAS 1 p106(b)).
- De correctie zoals die plaatsvindt aan het begin van de vroegst gepresenteerde periode (IAS 8 p49(c)).
- Een balans over dit jaar en de herziene balansen over de voorgaande twee jaren zodat sprake is van drie gecorrigeerde balansen op rij (IAS 1 p40A).
- Indien retrospectief herstel niet praktisch of uitvoerbaar is voor een bepaalde voorafgaande periode, moeten de omstandigheden waarom het niet uitvoerbaar is te worden toegelicht alsmede een beschrijving van de wijze waarop de fout is hersteld (IAS 8 p49(d)).

Sommige entiteiten kiezen ervoor het woord “fout” niet te gebruiken wanneer ze een materiële fout in een voorgaande periode herstellen. Er is geen specifieke vereiste om de term “fout” te gebruiken maar een geïnformeerde lezer moet de achtergrond bij de toegepaste verslaggeving kunnen duiden.

Meer weten?

Heeft u vragen over dit onderwerp, dan kunt u uiteraard contact opnemen met uw contactpersoon bij PwC. Wij helpen u graag verder.



Auteur: Hugo van den Ende en Renick van Oosterbosch, Assurance vaktechnisch bureau, PwC. Ontwerp: Richard Volbeda, PwC.

In this document 'PwC' refers to PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Without prior written permission of PwC, this publication may not be duplicated, copied, distributed or published. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. You should not act upon the content of this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PwC does not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

De inhoud van deze publicatie is bestemd voor algemene informatiedoeleinden en dient niet ter vervanging van professioneel advies.

© 2017 PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289). Alle rechten voorbehouden. PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op www.pwc.com/structure voor meer informatie.