

RJ-Uiting 2015-6: “RJ 150 Fouterstel en Rjk A3.3 Fouterstel”

Algemeen

RJ-Uiting 2015-6: “RJ 150 Fouterstel en Rjk A3.3 Fouterstel” ‘bevat de wijzigingen in hoofdstuk 150 Fouterstel en Rjk A.3.3 In deze RJ-Uiting zijn de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2015-2 en 2015-2b verwerkt.

Ten geleide bij RJ 150

In maart 2015 is RJ-Uiting 2015-2 ‘ontwerp-Richtlijn 150 Fouterstel’ gepubliceerd. Hoofdstuk 150 Fouterstel behandelt op welke wijze fouten in de jaarrekening moeten worden hersteld. De RJ heeft de verwerkingswijze aangepast van materiële fouten die niet fundamenteel zijn, zodanig dat deze fouten voortaan retrospectief dienen te worden hersteld. De RJ is van mening dat retrospectief fouterstel een beter inzicht geeft in het resultaat en het vermogen van het boekjaar. Bovendien sluit retrospectief fouterstel beter aan bij de bepalingen van IFRS.

Artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin bepaalt dat indien na vaststelling van de jaarrekening blijkt dat deze in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders. Het bestuur legt een mededeling daaromtrent neer ten kantore van het handelsregister. Bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is onderzocht. De RJ benadrukt dat deze vereisten slechts van toepassing zijn als na het vaststellen van de jaarrekening blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van het vereiste inzicht. Hierbij benadrukt de RJ dat niet iedere materiële fout resulteert in een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet in de zin van artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin.

Het begrip fundamentele fout wordt niet langer gebruikt in de Richtlijn, daar dit onnodige verwarring schept omdat de wet het begrip fundamentele fout niet kent.

De tekst van de RJ-Uiting is na verwerking van de ontvangen commentaren definitief geworden en opgenomen in hoofdstuk 150.

Ten geleide bij Rjk A3.3

In april 2015 is RJ-Uiting 2015-2b ‘ontwerp-richtlijn A3.3 Fouterstel ‘ (Rjk bundel) gepubliceerd. Hoofdstuk A3.3 Fouterstel behandelt op welke wijze fouten in de jaarrekening moeten worden hersteld. De RJ heeft de wijze van herstel van materiële fouten, alsmede de structuur van paragraaf A3.3 ‘Fouterstel’, aangepast. De RJ heeft de verwerkingswijze aangepast van materiële fouten die niet fundamenteel zijn, zodanig dat deze fouten voortaan retrospectief worden hersteld. De RJ is van mening dat retrospectief fouterstel een beter inzicht geeft in het resultaat en het vermogen van het boekjaar.

Artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin bepaalt dat indien na vaststelling van de jaarrekening blijkt dat deze in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders. Het bestuur legt een mededeling daaromtrent neer ten kantore van het handelsregister. De RJ benadrukt dat niet iedere materiële fout resulteert in een jaarrekening die in ernstige mate tekortschiet in de zin van artikel 2:362 lid 6 BW tweede volzin.

Het begrip fundamentele fout wordt niet langer gebruikt in de RJk-bundel, daar dit onnodige verwarring schept omdat de wet het begrip fundamentele fout niet kent.

De tekst van de RJ-Uiting is na verwerking van de ontvangen commentaren definitief geworden en opgenomen in hoofdstuk A3.3.

Ingangsdatum

De wijzigingen zijn van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

Amsterdam, 8 juli 2015

150 FOUTHERSTEL

Deze Richtlijn 150 (aangepast 2015) vervangt Richtlijn 150 (aangepast 2006) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

150.1 **Inleiding**

Toepassingsgebied

101 Dit hoofdstuk is van toepassing op het herstel van fouten.

Wettelijke bepalingen

102 Dit hoofdstuk is mede gebaseerd op de volgende wettelijke bepalingen. Deze bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 900 Wetteksten:

- artikel 2:362 lid 6 BW;
- artikel 2:363 lid 5 BW.

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 artikel bepaalt dat het bestuur omtrent het in ernstige mate tekortschieten van het inzicht onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders. Het bestuur legt een mededeling daaromtrent neer ten kantore van het handelsregister. Bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is onderzocht.

Definities

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, en wordt beoordeeld op basis van alle feiten en omstandigheden.

Van een materiële fout kan sprake zijn bij een onjuiste verwerking, onjuiste waardering en/of resultaatbepaling, een onjuiste rubricering en/of presentatie dan wel een onjuiste of onvolledige toelichting. Onder een fout wordt niet verstaan het effect van schattingswijzigingen.

150.2 **De verwerking, presentatie en toelichting van fouterstel**

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

202 De rechtspersoon dient een materiële fout die effect heeft op het eigen vermogen als volgt te herstellen:

- het eigen vermogen aan het einde van het voorafgaande boekjaar dient te worden herrekend alsof de fout niet heeft plaatsgevonden; en
- het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van het voorafgaande boekjaar voor en na herrekening (het cumulatief effect), dient te worden verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin het fouterstel plaatsvindt.

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.

204 De rechtspersoon dient in de toelichting te vermelden dat er sprake is van het herstel van een materiële fout. Hierbij dient de rechtspersoon het effect van het herstel van de fout te vermelden. De rechtspersoon dient tevens de aard en voor zover van toepassing de omvang van de fout te vermelden.

205 Artikel 2:363 lid 5 BW stelt dat de bedragen van het voorafgaande boekjaar voor zover nodig ter wille van de vergelijkbaarheid worden herzien en dat de afwijking ten gevolge van de herziening wordt toegelicht. **Ingeval van het herstel van een materiële fout dient de rechtspersoon de vergelijkende cijfers aan te passen, waarbij de verschillen met de oorspronkelijke cijfers in de toelichting dienen te worden vermeld. Voor zover van toepassing dienen ook de cijfers van het totaalresultaat te worden aangepast, zie hoofdstuk 265 Overzicht van het totaalresultaat van de rechtspersoon. 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.**

Indien het fouterstel betrekking heeft op de grondslagen voor waardering van activa en passiva of voor de resultaatbepaling, dient het deel van het effect van het fouterstel dat betrekking heeft op perioden voorafgaande aan het vorig boekjaar niet te worden gepresenteerd als een deel van het resultaat van het vorig boekjaar maar als een rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen aan het begin van het vorig boekjaar.

De aanpassing van vergelijkende cijfers houdt geen wijziging van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar in, maar vindt alleen plaats vanwege de vergelijkbaarheid.

206 De wettelijke bepalingen omtrent de jaarrekening hebben betrekking op de bedragen over het boekjaar en het daaraan voorafgaande jaar. **Indien ook bedragen over daarvoor liggende jaren worden gegeven in meerjarenoverzichten, dient de rechtspersoon deze aan te passen met inachtneming van het herstel van de materiële fout, tenzij dit praktisch niet mogelijk is. Alsdan dient de rechtspersoon dit feit te vermelden. Wanneer het praktisch niet mogelijk is om het effect van het herstel van de materiële fout op alle gepresenteerde voorgaande boekjaren te bepalen, dient de rechtspersoon de cijfers in het meerjarenoverzicht aan te passen vanaf het vroegste tijdstip waarop dit praktisch wel mogelijk is.**

Fundamentele fout: (vervallen)

Materiële fout:

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, en wordt beoordeeld op basis van alle feiten en omstandigheden.

Van een materiële fout kan sprake zijn bij een onjuiste verwerking, onjuiste waardering en/of resultaatbepaling, een onjuiste rubricering en/of presentatie dan wel een onjuiste of onvolledige toelichting. Onder een fout wordt niet verstaan het effect van schattingswijzigingen.

Retrospectieve verwerking:

Retrospectieve verwerking kan aan de orde zijn bij de verwerking van de effecten van stelselwijziging of bij herstel van materiële fouten. Retrospectieve verwerking van een stelselwijziging of een fout die effect heeft op het eigen vermogen houdt in dat:

- het eigen vermogen aan het einde van het voorafgaande boekjaar wordt herrekend op basis van de gewijzigde grondslagen (bij stelselwijziging) dan wel na verwerking van de fout (bij fouterstel); en
- het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van het voorafgaande boekjaar voor en na herrekening (het cumulatief effect), wordt verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging of het fouterstel plaatsvindt.

OVERIGE WIJZIGINGEN IN RJ-BUNDEL

Hoofdstuk 240 Eigen vermogen

Stelselwijzigingen en materiële fouten

404 Voor de verwerking van de effecten van stelselwijzigingen wordt verwezen naar hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen (met name vanaf alinea 208).

405 Voor de verwerking van een vermogensmutatie als gevolg van het herstel van een materiële fout wordt verwezen naar hoofdstuk 150 Fouterstel.

Hoofdstuk 265 Overzicht van het totaalresultaat van de rechtspersoon

104 De volgende begrippen worden in dit hoofdstuk gebruikt. De betekenis van deze begrippen is omschreven in hoofdstuk 940 Begrippen:

- baten;
- opbrengsten;
- andere voordelen;
- lasten;
- kosten; en
- verliezen.

Het cumulatief effect van stelselwijzigingen en het herstel van materiële fouten die rechtstreeks in het eigen vermogen zijn verwerkt, worden niet als baten of lasten aangemerkt, evenmin als de mutaties in het eigen vermogen die een gevolg zijn van transacties met aandeelhouders of leden als zodanig.

Hoofdstuk 340 Beëindiging van bedrijfsactiviteiten

301 Als het aantal uitstaande gewone of potentiële gewone aandelen toeneemt als gevolg van een kapitalisatie, bonusuitgifte of aandelensplitsing, of afneemt als gevolg van een omgekeerde aandelensplitsing, dient de berekening van de gewone en de verwaterde winst per aandeel voor alle gepresenteerde vergelijkende perioden met terugwerkende kracht te worden aangepast. Als deze veranderingen na balansdatum plaatsvinden, maar vóór de datering van de jaarrekening, dienen de gepresenteerde berekeningen per aandeel in de jaarrekening voor deze en elke voorgaande periode te zijn gebaseerd op het nieuwe aantal aandelen. Als in de berekeningen per aandeel dergelijke veranderingen zijn verwerkt in het aantal aandelen, dient dit te worden toegelicht.

In aanvulling hierop dienen de gewone en verwaterde winst per aandeel voor alle gepresenteerde perioden en meerjarenoverzichten te worden aangepast voor:

- de effecten van het herstel van materiële fouten en aanpassingen als gevolg van wijzigingen in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
- de effecten van een voeging van rechtspersonen, die kwalificeert als een samensmelting van belangen (zie hoofdstuk 216 Fusies en overnames, paragraaf 3).

Hoofdstuk 394 Tussentijdse berichten

304 Voorbeelden van toelichtingen op grond van de vorige alinea kunnen zijn:

- de afwaardering van voorraden naar opbrengstwaarde en de terugneming daarvan;
- de verwerking van een verlies in verband met een duurzame waardedaling van materiële en immateriële vaste activa en andere activa en de terugneming daarvan;
- de vrijval van reorganisatievoorzieningen;

- aankopen en verkopen van materiële vaste activa;
- aangegane verplichtingen voor de aankoop van materiële vaste activa;
- het overeenkomen van een regeling ter zake van een claim;
- het herstel van materiële fouten in eerder gerapporteerde gegevens;
- buitengewone baten en lasten;
- het niet (langer) voldoen aan bepaalde betalingsverplichtingen of bepaalde financieringsvoorwaarden, indien dit nog niet geredresseerd is;
- transacties met verbonden partijen.

A3.3 FOUTHERSTEL

Algemeen

301 Deze paragraaf is van toepassing op het herstel van fouten.

302 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 artikel bepaalt dat het bestuur omtrent het in ernstige mate tekortschieten van het inzicht onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders. Het bestuur legt een mededeling daaromtrent neer ten kantore van het handelsregister. Bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is onderzocht.

303 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, en wordt beoordeeld op basis van alle feiten en omstandigheden.

Van een materiële fout kan sprake zijn bij een onjuiste verwerking, onjuiste waardering en/of resultaatbepaling, een onjuiste rubricering en/of presentatie dan wel een onjuiste of onvolledige toelichting. Onder een fout wordt niet verstaan het effect van schattingswijzigingen.

De verwerking en presentatie van fouterstel

304 De rechtspersoon herstelt een materiële fout in de eerste nog niet vastgestelde jaarrekening nadat de fout is geconstateerd.

305 De rechtspersoon herstelt een materiële fout die effect heeft op het eigen vermogen als volgt:

- het eigen vermogen aan het einde van het voorafgaande boekjaar wordt herrekend alsof de fout niet heeft plaatsgevonden; en
- het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van het voorafgaande boekjaar voor en na herrekening (het cumulatief effect), wordt verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin het fouterstel plaatsvindt.

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

307 De rechtspersoon vermeldt in de toelichting dat er sprake is van het herstel van een materiële fout. Hierbij vermeldt de rechtspersoon het effect van het herstel van de fout. De rechtspersoon vermeldt tevens de aard en voor zover van toepassing de omvang van de fout.

308 Artikel 2:363 lid 5 BW stelt dat de bedragen van het voorafgaande boekjaar voor zover nodig ter wille van de vergelijkbaarheid worden herzien en dat de afwijking ten gevolge van de herziening wordt toegelicht. Ingeval van het herstel van een materiële fout past de rechtspersoon de vergelijkende cijfers aan, waarbij de verschillen met de oorspronkelijke cijfers in de

toelichting worden vermeld. Indien de aanpassing van de vergelijkende cijfers praktisch niet mogelijk is, vermeldt de rechtspersoon de reden voor het niet aanpassen alsmede de aard van de aanpassing indien deze wel had plaatsgevonden.

Indien het fouterstel betrekking heeft op de grondslagen voor waardering van activa en passiva of voor de resultaatbepaling, wordt het deel van het effect van het fouterstel dat betrekking heeft op perioden voorafgaande aan het vorig boekjaar niet gepresenteerd als een deel van het resultaat van het vorig boekjaar maar als een rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen aan het begin van het vorig boekjaar.

De aanpassing van vergelijkende cijfers houdt geen wijziging van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar in, maar vindt alleen plaats vanwege de vergelijkbaarheid.

OVERIGE WIJZIGINGEN IN RJK-BUNDEL

A3.2 Schattingswijzigingen

203 De aard van een schattingswijziging brengt mee dat deze niet voldoet aan de definities van een buitengewone bate of last (zie hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening) of van een materiële fout (zie paragraaf 3 Fouterstel).

B8 EIGEN VERMOGEN

123 In bepaalde gevallen vinden rechtstreekse mutaties in het eigen vermogen plaats als gevolg van stelselwijzigingen en materiële fouten, zie hiervoor hoofdstuk A3 Stelselwijzigingen, schattingswijzigingen en fouterstel, paragraaf 1 en 3.