CBN-advies 154/1 - Wijziging van de waarderingsregels als gevolg van gewijzigde wetgeving-Informatieverstrekking

In artikel 17, eerste lid van het jaarrekeningbesluit wordt met betrekking tot de toepassing van de waarderingsregels de zgn. bestendigheidsplicht (consistency) uitgedrukt, die de boekhouddoctrine overigens als een algemeen boekhoudbeginsel erkent[1] van de vierde EEG-richtlijn). De bestendigheidsplicht eist dat de waarderingsregels van het ene boekjaar op het andere identiek blijven en stelselmatig worden toegepast.

Bestendigheid betekent evenwel niet onveranderlijkheid. Het tweede lid van hetzelfde artikel 17 bepaalt integendeel dat de waarderingsregels moeten worden gewijzigd wanneer, onder meer uit hoofde van belangrijke veranderingen in de activiteiten van de onderneming, in de structuur van haar vermogen of in de economische dan wel technologische omstandigheden de vroeger gevolgde waarderingsregels niet langer aan het voorschrift van artikel 3 beantwoorden, dat het fundamenteel vereiste van het getrouwe beeld uitdrukt.

Krachtens artikel 17, derde lid moet een dergelijke wijziging van waarderingsregel(s) in de toelichting bij de jaarrekening over het boekjaar waarin de gewijzigde regel voor het eerst wordt toegepast worden vermeld én verantwoord. In dezelfde toelichting zal bovendien de geraamde invloed van de toepassing van de gewijzigde regel(s) op vermogen, financiële positie en resultaat van de onderneming worden vermeld[2].

Aan de Commissie werd de vraag gesteld of genoemd artikel 17 en de daarin voorziene informatieverstrekking ook van toepassing zijn wanneer een onderneming haar waarderingsregels heeft gewijzigd omdat een wettelijk opgelegde waarderingsregel vervangen werd door een nieuwe die eveneens wettelijk is opgelegd. De Commissie heeft dus onderzocht of ook de hypothese waarin een onderneming ertoe verplicht is - wegens gewijzigde wetgeving - haar waarderingsregels aan te passen, bedoeld wordt door genoemd artikel 17 waarvan de toepassing in die optiek niet zou beperkt zijn tot wijzigingen van waarderingsregels waartoe een onderneming overgaat, weliswaar ter nakoming van het vereiste van het getrouwe beeld, doch los van elke wijziging van de toepasselijke wetgeving.

Het antwoord op deze vraag is naar het oordeel van de Commissie afhankelijk van de draagwijdte van het fundamentele beginsel van het "getrouwe beeld" dat ter uitvoering van de vierde EEG-richtlijn in genoemd artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 werd opgenomen. Zoals aangestipt in het Verslag aan de Koning dat het wijzigingsbesluit van 12 september 1983 voorafgaat, zal dit getrouwe beeld in de regel voortvloeien uit de toepassing van de schema's en waarderingsregels die wettelijk zijn vastgesteld. Deze stelling strookt overigens met de gangbare interpretatie van de overeenstemmende bepaling uit de vierde EEG-richtlijn, zoals die is opgenomen in de notulen van de Europese Ministerraad die deze richtlijn heeft goedgekeurd. Er is dus een vermoeden dat de toepassing van de wettelijk vastgestelde waarderingsregels leidt tot het door artikel 3 vereiste getrouw beeld. Wanneer een wettelijk vastgestelde waarderingsregel wordt gewijzigd of vervangen, moet men er dan ook in de regel van uitgaan dat de gewijzigde of nieuwe regel beter beantwoordt aan het vereiste van het getrouwe beeld. Dit impliceert dat de onderneming die als gevolg van dergelijke wetswijziging de gewijzigde of nieuwe waarderingsregel toepast geacht wordt daartoe te zijn overgegaan ter nakoming van het fundamenteel voorschrift van artikel 3. Zij zou trouwens verplicht zijn toepassing van de nieuwe of gewijzigde regel te weigeren of ervan af te wijken mocht in uitzonderingsgevallen blijken dat deze toepassing niet leidt tot nakoming van het bepaalde in artikel 3[3].

De Commissie is derhalve van oordeel dat artikel 17 ook de gevallen bedoelt waarin een gewijzigde of nieuwe waarderingsregel wordt toegepast als gevolg van een wetswijziging. Zulks heeft tot gevolg dat artikel 16, tweede en derde lid moet worden toegepast (i.e. vermelding en verantwoording in de toelichting en aanduiding van het vermogens- en winsteffect van de nieuwe regel) althans voor zover de geraamde invloed van de gewijzigde of nieuwe regel, rekening houdend met de doelstelling van genoemd artikel 3, belangrijk is.

---

1 Cf. ook artikel 31, eerste lid, b.

2 Cf. artikel 16, tweede en derde lid jaarrekeningbesluit.

3 Artikel 16, eerste lid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.