

Publicatie- en controleplicht

Kort bestek van de wettelijke voorschriften

Deze publicatie is samengesteld voor derden en leden. De publicatie heeft geen status in het kader van de beroepsuitoefening, wel kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.

© 2005 Koninklijk NIVRA, Amsterdam. Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed is geen volledigheid nagestreefd, en kan voor eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaardt het Koninklijk NIVRA deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden.

Inhoud

Voorwoord	5
1. Wat is publicatieplicht?	6
2. Wie moet publiceren?	6
3. Wat moet worden gepubliceerd?	7
4. Wat is een geconsolideerde jaarrekening?	8
5. Welke vrijstellingen en vereenvoudigingen zijn toegestaan?	9
6. Welke regelgeving dient voor de jaarrekening te worden toegepast?	10
7. Hoe en wanneer moet worden gepubliceerd?	11
8. Wat is controleplicht?	11
9. Wat controleert de accountant?	12
10. Wat verklaart de accountant?	12
11. Schematisch overzicht	13

Voorwoord

Sinds de uitgave van de vorige editie van deze brochure (eind 1999) zijn in 2005 wijzigingen in de wettelijke bepalingen inzake de jaarverslaggeving aangebracht. Deze wijzigingen vormden voldoende aanleiding om een geactualiseerde versie uit te brengen.

Deze brochure is gebaseerd op Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek. In tegenstelling tot de vorige uitgave is ervoor gekozen de wetteksten niet langer als bijlage in deze brochure op te nemen. Indien u nadere informatie wenst, verwijzen wij u naar de wettelijke bepalingen die zijn opgenomen in Boek 2 Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek.

Amsterdam, najaar 2005

1. Wat is publicatieplicht?

Publicatieplicht van rechtspersonen omvat het verplicht bij het Handelsregister deponeren van publicatiestukken. Deze publicatiestukken bestaan in het algemeen uit de jaarrekening, het jaarverslag (veelal directieverslag of bestuursverslag genoemd) en de overige gegevens. De publicatieplicht is door de overheid ingesteld om tegemoet te komen aan de behoefte van het maatschappelijk verkeer aan informatie over het functioneren van de onderneming. Deze behoefte bestaat niet alleen bij aandeelhouders, maar ook bij andere belanghebbenden, zoals crediteuren, beleggers en landelijke en regionale overheden. In de jaarrekening en het jaarverslag legt het bestuur van de onderneming verantwoording af over het gevoerde beleid.

Ten aanzien van verzekeringsmaatschappijen, banken en beleggingsmaatschappijen geldt specifieke regelgeving. Deze regelgeving wordt niet in deze brochure behandeld.

2. Wie moet publiceren?

De publicatieplicht is van toepassing op de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap, de commanditaire vennootschap of een vennootschap onder firma waarvan alle vennoten die volledig aansprakelijk zijn, kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. Ook stichtingen en verenigingen die een onderneming in stand houden vallen onder bepaalde voorwaarden onder de publicatieplicht.

Afhankelijk van de omvang van de rechtspersoon, kent de wet vrijstellingen en vereenvoudigingen in de publicatiestukken ten opzichte van de inrichtingsstukken.

Met inrichtingsstukken wordt de statutaire jaarrekening bedoeld, met publicatiestukken worden de bij de kamer van koophandel te deponeren stukken bedoeld.

3. Wat moet worden gepubliceerd?

Het bestuur van de rechtspersoon is verantwoordelijk voor de inhoud en het tijdig opstellen van de jaarrekening en jaarverslag, alsmede voor het opstellen en tijdig deponeren van de publicatiestukken.

De te publiceren stukken bestaan uit:

- de jaarrekening;
- het jaarverslag;
- de aan de jaarrekening en het jaarverslag toe te voegen overige gegevens.

De jaarrekening bestaat uit de enkelvoudige jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. De enkelvoudige jaarrekening bestaat uit:

- de balans;
- de winst- en verliesrekening;
- de toelichting op deze stukken.

De balans met toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de omvang en de samenstelling van het vermogen (activa en passiva) aan het einde van het verslagjaar weer.

De winst- en verliesrekening met toelichting geeft op dezelfde wijze de omvang en de samenstelling van het resultaat van het verslagjaar weer.

Het jaarverslag geeft onder andere een getrouw beeld van de toestand op de balansdatum, de gang van zaken gedurende het boekjaar en de verwachte gang van zaken na het boekjaar.

De 'overige gegevens' bevatten onder andere de resultaatbestemming en de accountantsverklaring, indien deze is afgegeven.

Het niet nakomen van de publicatieplicht ex artikel 2:394 lid 3 BW is een economisch delict en is strafbaar. De maximale straf bedraagt € 11.250 boete, zes maanden hechtenis of een taakstraf voor de bestuurders van de rechtspersoon. Het niet nakomen van de publicatieplicht heeft ook gevolgen voor de bestuurdersaansprakelijkheid.

4. Wat is een geconsolideerde jaarrekening?

Een geconsolideerde jaarrekening is de optelsom van de financiële gegevens van de rechtspersoon tezamen met die van zijn dochtermaatschappijen in de groep, andere groepsmaatschappijen en andere rechtspersonen waarop hij een overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover hij de centrale leiding heeft.

De geconsolideerde jaarrekening moet worden opgesteld door:

- het groepshoofd, of
- de rechtspersoon die binnen zijn groepsdeel een of meer dochtermaatschappijen heeft of betrokken is bij andere rechtspersonen waarop hij een overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover hij de centrale leiding heeft.

Een *groep* bestaat uit rechtspersonen en vennootschappen waarin feitelijk beleidsbepalende invloed kan worden uitgeoefend.

Een dochtermaatschappij van een rechtspersoon is een rechtspersoon waarin de rechtspersoon alleen of samen met andere dochtermaatschappijen meer dan de helft van het aandelenkapitaal bezit.

In het algemeen kan worden gesteld dat indien er sprake is van een dochtermaatschappij ook wordt voldaan aan het criterium van feitelijk beleidsbepalende invloed en dat de dochtermaatschappij dan ook een groepsmaatschappij is.

De consolidatieverplichting geldt niet voor gegevens van de in de consolidatie te betrekken maatschappijen,

- waarvan de gezamenlijke betekenis te verwaarlozen is op het geheel;
- waarvan de benodigde gegevens slechts tegen onevenredige kosten of met grote vertraging te verkrijgen of te ramen zijn;
- waarin het belang slechts wordt gehouden met het doel dit te vervreemden.

Tevens behoeft onder bepaalde voorwaarden niet te worden geconsolideerd. Een voorbeeld is de vrijstelling voor consolidatie van kleine rechtspersonen, indien ook geconsolideerd de grenzen voor een kleine rechtspersoon niet overschreden worden (zie hierna bij punt 5). Ook behoeft een tussenholding niet te consolideren indien, onder andere, haar te consolideren financiële gegevens zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een groter geheel.

5. Welke vrijstellingen en vereenvoudigingen zijn toegestaan?

De wet kent vereenvoudigingen voor het opstellen van de jaarrekening (de zogenoemde inrichtingseisen), die samenhangen met de omvang van de rechtspersoon, de aard van de bedrijvigheid en de groepsverhoudingen. Ook gelden vereenvoudigingen en vrijstellingen voor de te publiceren stukken.

Een rechtspersoon wordt als klein beschouwd als twee van de volgende drie criteria niet worden overschreden:¹

- balanstotaal van ten hoogste € 3,65 miljoen;
- netto-omzet van ten hoogste € 7,3 miljoen;
- gemiddeld aantal werknemers kleiner dan vijftig.

Een kleine rechtspersoon mag bij de opstelling van zijn inrichtingsstukken volstaan met een beknopte balans en enige posten in de winst- en verliesrekening samenvoegen. Bepaalde gegevens behoeven niet in de toelichting te worden opgenomen, onder andere de gegevens over de hoogte van de netto-omzet, de splitsing naar bedrijfstak en afzetgebied en de bezoldiging van bestuurders en commissarissen.

Publicatie bij een kleine rechtspersoon omvat, naast de vrijstellingen die gelden voor de inrichtingsstukken, ook niet:

- het jaarverslag;
- de winst- en verliesrekening met toelichting; en
- de overige gegevens.

Een rechtspersoon wordt als middelgroot aangemerkt als twee van de drie volgende criteria niet worden overschreden:¹

- balanstotaal van ten hoogste € 14,6 miljoen;
- netto-omzet van ten hoogste € 29,2 miljoen;
- gemiddeld aantal werknemers kleiner dan 250.

Een middelgrote rechtspersoon kan bij de opstelling van de winst- en verliesrekening enige posten samenvoegen; onder andere mag de post netto-omzet worden gecombineerd (bruto-omzetresultaat) en kan in de toelichting de splitsing van de netto-omzet naar bedrijfstak en afzetgebied achterwege blijven. Bij publicatie van de jaarrekening mogen enige posten van de balans worden samengevoegd.

¹ Deze cijfers zijn van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2004.

De wettelijk toegestane vereenvoudigingen en vrijstellingen gelden ook voor de geconsolideerde jaarrekening van kleine en middelgrote rechtspersonen.

De rechtspersonen die niet onder de categorie klein of middelgroot vallen, worden beschouwd als groot. Dit impliceert dat daarvoor geen vereenvoudigingen en vrijstellingen gelden. De indeling van een rechtspersoon in een van de regimes (groot, middelgroot of klein) blijft gehandhaafd totdat op twee opeenvolgende balansdata niet meer aan de omvangscriteria van het oude regime wordt voldaan. Ter verduidelijking is onder punt 11 een schematisch overzicht opgenomen van de groottecriteria en de gevolgen van de grootte van de rechtspersoon op de publicatievereisten en controleverplichtingen.

6. Welke regelgeving dient voor de jaarrekening te worden toegepast?

Beursgenoteerde ondernemingen zijn vanaf boekjaar 2005 verplicht hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen op basis van de door de International Accounting Standards Board vastgestelde en door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden, hierna te noemen goedgekeurde IFRSs (International Financial Reporting Standards).

Ook voor niet-beursgenoteerde ondernemingen is het toegestaan goedgekeurde IFRSs toe te passen voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2005.

Naast goedgekeurde IFRSs mogen de Nederlandse niet-beursgenoteerde ondernemingen ook de Nederlandse verslaggevingsregels toepassen. Deze regels zijn opgenomen in Titel 9 van Boek 2 BW. Overigens is ook bij toepassing van goedgekeurde IFRSs nog een aantal Nederlandse wettelijke regelingen van toepassing.

De wetgever staat toe dat de geconsolideerde jaarrekening op basis van goedgekeurde IFRSs wordt opgesteld en de enkelvoudige jaarrekening op basis van Titel 9. Om verschillen tussen het enkelvoudige en het geconsolideerde eigen vermogen te vermijden, is het toegestaan goedgekeurde IFRSs-waarderingsgrondslagen toe te passen in de op Titel 9 gebaseerde enkelvoudige jaarrekening. Overigens is de omgekeerde situatie, geconsolideerd volgens Titel 9 en enkelvoudig volgens goedgekeurde IFRSs, niet toegestaan.

Schematisch kunnen de bestaande opties van combinaties van de Nederlandse wet- en regelgeving en goedgekeurde IFRSs als volgt voor niet-beursfondsen worden weergegeven:

	Geconsolideerde jaarrekening	Enkelvoudige jaarrekening
1	Titel 9 Boek 2 BW	Titel 9 Boek 2 BW
2	goedgekeurde IFRSs	Titel 9 Boek 2 BW
3	goedgekeurde IFRSs	Titel 9 Boek 2 BW, met toepassing van de waarderingsgrondslagen die de rechtspersoon heeft toegepast in de geconsolideerde jaarrekening
4	goedgekeurde IFRSs	goedgekeurde IFRSs

Beursfondsen kunnen kiezen uit de opties 2 tot en met 4.

7. Hoe en wanneer moet worden gepubliceerd?

Bij het Handelsregister van de plaats waar de rechtspersoon is gevestigd, moeten de publicatiestukken worden gedeponeerd binnen acht dagen na de vaststelling van de jaarrekening door de algemene vergadering van aandeelhouders.

Door de algemene vergadering kan op grond van bijzondere omstandigheden en door middel van een daartoe genomen besluit uitstel voor het opmaken van de jaarrekening worden verleend, maar uiterlijk dertien maanden na afloop van het boekjaar moet deponering plaatsvinden. Indien de minister van Economische Zaken om gewichtige redenen ontheffing voor het opmaken, overleggen en vaststellen van de jaarrekening heeft verleend, dient een afschrift van de ontheffingsbeschikking bij het Handelsregister te worden gedeponeerd.

8. Wat is controleplicht?

De rechtspersoon is verplicht aan een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent de opdracht te geven de jaarrekening te controleren. Het niet nakomen van de controleplicht is een economisch delict en strafbaar. De maximale straf bedraagt € 11.250 boete, zes maanden hechtenis of een taakstraf voor de bestuurders van de rechtspersoon. Ook heeft het niet nakomen van de controleplicht gevolgen voor de bestuurdersaansprakelijkheid.

Vrijgesteld van accountantscontrole zijn alle kleine rechtspersonen (zie onder punt 5), tenzij zij goedgekeurde IFRSs toepassen. Ook vrijgesteld zijn groepsmaatschappijen die voldoen aan de vereisten zoals die zijn vermeld in artikel 2:403 BW (onder andere de aansprakelijkheidsstelling door de moedermaatschappij).

9. Wat controleert de accountant?

De accountant controleert de jaarrekening. In het kader van deze controle onderzoekt hij of de jaarrekening door consistente toepassing van algemeen aanvaarde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling het vereiste inzicht verschaft in de vermogenspositie op de balansdatum en het resultaat over het boekjaar.

De belangrijkste kenbronnen voor de algemeen aanvaarde waarderingsgrondslagen zijn de voorschriften van Titel 9 BW2, alsmede de daarbij behorende wetsgeschiedenis, de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en de bepalingen volgens goedgekeurde IFRSs.

Tevens wordt onderzocht of de jaarrekening voldoet aan de wettelijke bepalingen betreffende de jaarrekening en gaat de accountant na, voor zover hij dat kan beoordelen, of het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening.

In de praktijk bestaat de accountantscontrole vaak uit twee onderdelen:

- de interim-controle, waarbij de accountant de opzet, het bestaan en de werking van de administratieve organisatie en de maatregelen van interne controle aan testen onderwerpt; en
- de eindejaarscontrole, waarbij de jaarrekening wordt gecontroleerd.

Deze twee onderdelen zullen in samenhang worden beoordeeld, waarbij het oordeel van de accountant wordt vastgelegd in de accountantsverklaring.

De accountant dient te beschikken over een vergunning van de AFM om de controle van de jaarrekening te mogen uitvoeren.

10. Wat verklaart de accountant?

In de accountantsverklaring deelt de accountant mede dat hij zijn onderzoek heeft verricht in overeenstemming met algemeen aanvaarde controlegrondslagen en dient hij aan te geven welke in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving zijn toegepast. Tevens spreekt hij een oordeel uit over de getrouwheid van de jaarrekening, het voldoen aan de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening en de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Er zijn vier oordelen mogelijk, en wel de:

- goedkeurende accountantsverklaring (de jaarrekening geeft een getrouw beeld);
- accountantsverklaring van oordeelonthouding (de jaarrekening geeft op bepaalde punten een getrouw beeld, maar er zijn beperkingen in de controle die de getrouwheid van de jaarrekening op andere punten wezenlijk kunnen aantasten);

- accountantsverklaring met beperking (er zijn bedenkingen van materieel belang tegen de jaarrekening en/of er zijn beperkingen van materieel belang in de controle);
- afkeurende accountantsverklaring (er zijn wezenlijke bedenkingen tegen de jaarrekening).

De accountantsverklaring wordt uitvoerig belicht in de brochure 'De accountantsverklaring, het verklaringstelsel verklaard'.

11. Schematisch overzicht

De onderstaande schema's bevatten de indeling van rechtspersonen in drie grootte-categorieën en de gevolgen van deze indeling voor de publicatieverplichtingen en de controleplicht.

De categorieën gelden indien aan twee van de drie criteria in twee opeenvolgende boekjaren wordt voldaan.

	Kleine rechtspersoon*	Middelgrote rechtspersoon*	Grote rechtspersoon*
Waarde activa	≤ € 3,65 miljoen	≤ € 14,6 miljoen	> € 14,6 miljoen
Netto-omzet	≤ € 7,3 miljoen	≤ € 29,2 miljoen	> € 29,2 miljoen
Aantal werknemers	< 50	< 250	> 250

	Klein	Middelgroot	Groot
Te publiceren			
Balans & toelichting	Verplicht in beknopte vorm	Verplicht in vereenvoudigde vorm	Verplicht
Winst- en verliesrekening & toelichting	Niet verplicht	Verplicht in vereenvoudigde vorm	Verplicht
Jaarverslag	Niet verplicht	Verplicht in vereenvoudigde vorm	Verplicht
Overige gegevens	Niet verplicht	Verplicht	Verplicht
Accountantscontrole**	Niet verplicht, tenzij goedgekeurde IFRSs worden toegepast	Verplicht	Verplicht

* Van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2004

** Voorzover artikel 403 van toepassing is, is er geen sprake van een controleplicht.





**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

A.J. Ernststraat 55
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
T 020 301 03 01
F 020 301 03 02
E nivra@nivra.nl
I www.nivra.nl