

# Accountantskosten in de jaarrekening

Theo Molenbrugge, Assurance

Onlangs is artikel 2:382a BW in werking getreden die ondernemingen verplicht de accountantskosten toe te lichten in de jaarrekening. Achtergrond is de implementatie van een Europese Richtlijn die een transparante en goed functionerende markt voor accountantsdiensten voorstaat. De wettekst blijkt evenwel vragen op te roepen.

## 1. Inleiding

Op 28 juni 2008 is artikel 2:382a van het Burgerlijk Wetboek (BW) in werking getreden. Dit nieuwe wetsartikel regelt de toelichting van de honoraria van de accountant in de jaarrekening. Deze wetswijziging is onderdeel van de implementatie van een Europese Richtlijn die een transparante en goed functionerende markt voor accountantsdiensten voorstaat. Naar het inzicht van de Europese Unie draagt deze Richtlijn bij aan het creëren van een goed functionerende kapitaalmarkt, een van de belangrijke doelstellingen van de Unie.

Op dit moment is nog onduidelijk hoe in de praktijk omgegaan moet worden met de vragen die er over de nieuwe wettekst ontstaan zijn. Waar zitten de onduidelijkheden?

## 2. Honoraria

Artikel 2:382a BW regelt de toelichting van de honoraria van de accountant in de jaarrekening. Het eerste lid van dit artikel geeft aan welke honoraria in de jaarrekening toegelicht moeten worden.

### Vier categorieën

Er zijn vier categorieën accountants honoraria:

1. totale honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening;
2. totale honoraria voor andere controleopdrachten;
3. totale honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein;
4. totale honoraria voor andere niet-controlediensten.

De tweede categorie wijkt af van de term die in de Europese Richtlijn gebruikt wordt. De Europese Richtlijn heeft het namelijk over 'andere assurance-opdrachten', wat meer lijkt te omvatten dan alleen controleopdrachten. Beoordelingsopdrachten bijvoorbeeld, vallen immers ook onder de categorie assurance-opdrachten. Overigens onderkent de wetgever deze discrepantie door in de Memorie van toelichting op te nemen dat honoraria voor andere assurance-opdrachten die niet onder controleopdrachten vallen, als andere niet-controlediensten gecategoriseerd moeten worden.

### Samenvatting

Artikel 2:382a BW verplicht ondernemingen om de accountantskosten toe te lichten in de jaarrekening. De wettekst roept diverse vragen op over toerekening aan het boekjaar, honoraria van netwerkentiteiten en het gebruik van IFRS, de International Financial Reporting Standards. Dit artikel gaat aan de hand van de wetswijziging in op deze vragen.

### Toerekening aan het boekjaar

Ondernemingen moeten in de jaarrekening de totale honoraria opnemen die in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebracht zijn. Vraag hierbij is welke honoraria hier precies onder vallen. Twee benaderingen zijn hiervoor te vinden.

De eerste benadering gaat uit van honoraria die betrekking hebben op de diensten die voor dat boekjaar verricht zijn. Dit betekent dat alle kosten met betrekking tot de jaarrekeningcontrole 2008 in de jaarrekening 2008 toegelicht moeten worden, ongeacht of deze in 2008 of op een later moment zijn verricht. Deze benadering sluit aan met het toerekeningbeginsel.

De tweede benadering gaat uit van de werkzaamheden die tijdens het boekjaar zijn verricht. Deze benadering sluit aan op de definitie van een verplichting. Hierbij leiden accountantskosten pas tot een verplichting als de dienst verricht is. Immers, het Stramien geeft aan dat een verplichting is gebaseerd op een gebeurtenis in het verleden. Dit houdt in dat de onderneming de accountantskosten in de jaarrekening 2008 moet toelichten voor zover de werkzaamheden in 2008 verricht zijn. In de praktijk zullen dit vaak de kosten voor de interimcontrole voor 2008 en de balanscontrole voor 2007 zijn. De balanscontrole 2008 vindt meestal pas in 2009 plaats, en kan daarom niet in 2008 tot een verplichting leiden.

Vraag is wat het uitgangspunt van de wetgever is geweest. De wet en de Europese Richtlijn gebruiken de term 'tijdens het boekjaar'. Dit impliceert dat de tweede benadering gevolgd wordt. Echter, de Engelstalige versie van de Europese Richtlijn spreekt over 'the total fees for the financial year charged by the statutory auditor or audit

firm'. Dit wekt de indruk dat de eerste benadering ook gevolgd kan worden. Dit verschil in vertaling wordt ook in de Memorie van toelichting aangehaald, alleen blijkt niet duidelijk of de wetgever dit standpunt heeft willen volgen of niet.

Kortom, er is nog onduidelijkheid over de vraag of beide benaderingen zijn toegestaan, of dat een van beide benaderingen toegepast dient te worden.

### Accountantsorganisatie

Toegelicht moeten worden de honoraria voor werkzaamheden uitgevoerd door de externe accountant en de accountantsorganisatie, genoemd in artikel 1, eerste lid, onder a en e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Laten we PricewaterhouseCoopers (PwC) als voorbeeld nemen, die diverse entiteiten heeft. In het geval van PwC gaat het om honoraria die in rekening zijn gebracht door PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. Maar hoe moet omgegaan worden met honoraria die andere entiteiten, zoals PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. en buitenlandse PwC-kantoren, voor werkzaamheden in rekening hebben gebracht? Deze netwerkentiteiten vallen niet onder de reikwijdte van de Wta en dus zouden deze honoraria niet meegenomen moeten worden in de toelichting. Hetzelfde geldt voor werkzaamheden die andere accountantsorganisaties verricht hebben.

Je kunt je afvragen of hiermee de beoogde transparantie gediend wordt. Het uitsluitend vermelden van de honoraria van de Nederlandse accountantsorganisatie zegt dan weinig over de situatie van de (geconsolideerde) groep. Ook geldt dat de honoraria van netwerkentiteiten en andere accountantsorganisaties zijn meegenomen in de (geconsolideerde) winst-en-verliesrekening. Het oogt dan vreemd als ze geen onderdeel zouden moeten uitmaken van de toelichting.

### 3. Groepsverhoudingen

Het tweede lid geeft het volgende aan: indien de rechtspersoon dochtermaatschappijen heeft of de financiële gegevens van andere maatschappijen consolideert, dan worden de honoraria die in het boekjaar te hunnen laste zijn gebracht, in de opgave begrepen.

De vraag die deze bepaling oproept, is of dit lid van toepassing is op de enkelvoudige of de geconsolideerde jaarrekening. Artikel 2:382a BW is opgenomen in Afdeling 5, die de enkelvoudige jaarrekening behandelt. In de bepalingen over de geconsolideerde jaarrekening die in Afdeling 13 zijn opgenomen, is artikel 2:410 lid 1 BW gewijzigd na invoering van artikel 2:382a BW. Hierin staat nu expliciet dat artikel 2:382a BW niet van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening.

Aan de andere kant stelt de Memorie van toelichting expliciet dat het tweede lid bedoeld is voor de

geconsolideerde jaarrekening. De reden dat artikel 2:382a BW wordt uitgezonderd van de bepalingen in artikel 2:410 BW is om te voorkomen dat de vermelding dubbelop geregeld is. Kortom, het is wel degelijk de bedoeling van de wetgever geweest de toelichting in de geconsolideerde jaarrekening te verplichten. Op het moment dat de enkelvoudige jaarrekening samen met de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld, ligt het voor de hand om de vermelding in de geconsolideerde jaarrekening op te nemen.

### 4. Vrijstellingen

Het derde lid bespreekt de vrijstellingen die van toepassing zijn op de toelichting van de honoraria van de accountant. De honoraria hoeven niet opgegeven te worden door een rechtspersoon waarvan de financiële gegevens zijn geconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening waarop de IAS-Verordening (de verordening die toepassing van IFRS in de Europese Unie regelt) of de Zevende Europese Richtlijn van toepassing is. Deze formulering lijkt sterk op die van artikel 2:403 BW, dat handelt over de vrijstelling voor het opmaken van de jaarrekening conform Titel 9 Boek 2 BW, ingeval er sprake is van een garantstelling door de moedermaatschappij.

De vraag die deze bepaling oproept, is of de vrijstellingen van toepassing zijn op zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening. De Memorie van toelichting geeft aan dat de vrijstelling betrekking heeft op de enkelvoudige jaarrekening. Dit lijkt erop te wijzen dat de vrijstelling niet van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening. Nu zullen veel ondernemingen die van deze vrijstelling gebruik kunnen maken, vrijgesteld zijn van het opmaken van een geconsolideerde jaarrekening op grond van artikel 2:408 BW. Maar het lijkt erop dat ondernemingen die deze consolidatievrijstelling niet toepassen, alleen vrijgesteld zijn voor de enkelvoudige jaarrekening. Overigens is de vrijstelling in het kader van artikel 2:408 BW niet gelijk aan die van de accountants-honoraria. Artikel 2:408 BW geeft aan dat de consolidatievrijstelling geldt voor ondernemingen waarvan de gegevens zijn opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening die volgens EU-recht of gelijkwaardige wijze is opgesteld. Dit is een ruimere vrijstelling dan die van de accountantshonoraria. Dit betekent dat ondernemingen die vrijgesteld zijn van consolidatie op grond van artikel 2:408 BW, in bepaalde gevallen, namelijk indien de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij niet op basis van EU-regels is opgesteld, wél de accountantshonoraria moeten toelichten.

Naast de vrijstelling genoemd in het derde lid, zijn kleine en middelgrote ondernemingen vrijgesteld van de verplichting de accountantskosten te vermelden in de jaarrekening. Middelgrote ondernemingen moeten wel de gegevens op verzoek aan de Autoriteit Financiële Markten (AFM) verstrekken.

Geen formele vrijstelling, maar wel een (vermoedelijk onbedoeld) gevolg van de wetwijziging, is dat ondernemingen die IFRS toepassen, de accountants-honoraria niet hoeven toe te lichten. Artikel 2:362 lid 9 BW geeft aan welke artikelen van Titel 9 Boek 2 BW gevolgd moeten worden bij toepassing van IFRS. Artikel 2:382a BW maakt geen onderdeel uit van deze artikelen. Deze 'vrijstelling' is overigens alleen van toepassing indien zowel enkelvoudig als geconsolideerd IFRS wordt gevolgd. Bij de veelgebruikte combinatie 3, waarbij geconsolideerd IFRS wordt toegepast en enkelvoudig Titel 9 Boek 2 BW met toepassing van de geconsolideerde waarderingsgrondslagen, zullen de accountantshonoraria wél toegelicht moeten worden.

## 5. Conclusie

De wetwijziging inzake de accountantskosten roept veel vragen op. Zaken als toerekening aan het boekjaar, honoraria van netwerkentiteiten en het gebruik van IFRS zijn op dit moment nog onduidelijk. De praktijk zal moeten uitwijzen welke uitleg aan de nieuwe wettelijke bepaling gegeven gaat worden.