# Goodwill ten laste van eigen vermogen en de gevolgen voor de accountantsverklaring

Kop iets te lang

Anton Dieleman

## 1 Inleiding

Het MAB van juni 2003 bevat een interessant artikel van Tinny Hau en Chris Knoops waarin zij ingaan op de verwerking van goodwill in de jaarrekening en de verschillen die zich daarbij voordoen tussen de in BW 2.9 opgenomen bepalingen en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Met name relevant is de vraag die zij in de samenvatting van het artikel naar voren halen in hoeverre een afwijking van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving op dit punt nog tot een goedkeurende accountantsverklaring, al dan niet met toelichtende paragraaf, kan leiden. De conclusies die Hau en Knoops trekken zijn erg voorzichtig geformuleerd. Deze reactie laat zien dat een meer kritische benadering door de accountant op zijn plaats is en dat een dergelijke verwerking van goodwill wel degelijk aanleiding kan zijn voor een niet-goedkeurende accountantsverklaring.
In dat kader gaat dit artikel eerst in op de bepalingen die in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole zijn opgenomen. Vervolgens wordt een beschouwing gegeven op basis van de bepalingen in BW 2.9, rekening houdend met een recente uitspraak van de Ondernemingskamer. Naar aanleiding hiervan volgen enkele conclusies.

## 2 Richtlijnen voor de Accountantscontrole

Alinea 700.27 van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole bepaalt dat een goedkeurende accountantsverklaring moet worden verstrekt indien de accountant tot het oordeel is gekomen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze 'norm' wordt in de voorbeeldtekst van de accountantsverklaring aangeduid met 'in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving en de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening zoals opgenomen in BW 2.9'. Ofwel: een accountantsverklaring kan slechts goedkeurend zijn indien de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten voldoet aan BW 2.9 en de in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Vervolgens is alinea 120.3 van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole, waarin deze algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving verder worden uitgewerkt, relevant. Daaruit blijkt dat de stellige uitspraken in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in ieder geval onderdeel uitmaken van deze grondslagen.

Bij een goedkeurende accountantsverklaring, waarin wordt verwezen naar de in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving, mag er dus van worden uitgegaan dat de jaarrekening zowel aan de wet als aan de in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving opgenomen stellige uitspraken voldoet.

## 3 Burgerlijk wetboek

BW 2.9 staat inderdaad (nog) drie verschillende methoden voor de verwerking van goodwill toe, hoewel er op dit moment een wetsvoorstel in behandeling is waarmee de wettelijke bepalingen op dit punt in overeenstemming met de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving worden aangepast. Bij deze huidige wettelijke mogelijkheden is echter een belangrijke kanttekening op zijn plaats. Het derogatieprincipe van BW 2.9 brengt met zich mee dat van de specifieke bepalingen moet worden afgeweken indien het verschaffen van het inzicht dit vereist (artikel 2:362 lid 4 BW).

A. Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars.

Terzijde merk ik op dat het volgen van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving op het punt van de verwerking van de goodwill niet in strijd is met de wettelijke bepalingen. Het activeren van de goodwill en deze op basis van de verwachte economische gebruiksduur afschrijven is immers ook op basis van de wet toegestaan.
Maar afgezien hiervan, gaat het algemeen inzichtvereiste vóór de specifieke bepalingen van BW 2.9. Gegeven de status die de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving inmiddels hebben, kunnen deze worden aangemerkt als een uitwerking van dit algemeen inzichtvereiste. Dit blijkt tevens de huidige opvatting van de Ondernemingskamer te zijn, zoals die naar voren komt in een tussenarrest van 7 november 2002 inzake de door SOBI tegen KPN aangespannen procedure. De Ondernemingskamer concludeert hier dat de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving gelden als aanbevelingen waarin de – geëvolueerde – maatschappelijke opvattingen omtrent de – nadere uitwerking van – de wettelijke regeling tot uitdrukking komen. Deze visie wordt nog versterkt door het in behandeling zijnde wetsvoorstel waardoor wet en Richtlijnen inzake de behandeling van de goodwill aan elkaar gelijk zullen zijn.

Conclusie: het algemeen inzichtvereiste van art. 2:362 lid 4 BW brengt met zich mee dat de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving op dit punt gevolgd moeten worden. Daarmee worden de beide andere mogelijkheden voor de verwerking van goodwill, die de wet nog wel toestaat, uitgesloten!

## 4 Exclusieve verwijzing naar BW 2.9

Als oplossing voor de geschetste problematiek wordt wel eens gesuggereerd dat in de accountantsverklaring de verwijzing naar de 'in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen' achterwege zou kunnen worden gelaten en dat slechts een verwijzing naar BW 2.9 zou moeten worden opgenomen.
Naar mijn mening is dit echter een schijnoplossing, om de volgende redenen:

- Allereerst wordt daarmee afgeweken van de door het NIVRA vastgestelde voorbeeldteksten voor accountantsverklaringen, hetgeen niet verboden is, maar uit oogpunt van eenduidigheid en transparantie sterk moet worden ontraden.
- De voorgaande paragraaf laat zien dat ook BW 2.9, door de derogerende werking van artikel 2:362 lid 4 BW, een dergelijke 'oplossing' niet toestaat.
- Het wetsvoorstel dat bij de Tweede Kamer in behandeling is, maakt duidelijk dat ook de wetgever van mening is dat het niet langer aanvaardbaar is om goodwill ineens ten laste van het eigen vermogen of het resultaat te brengen.

Kortom, de verwijzing in de accountantsverklaring beperken tot de bepalingen van BW 2.9 is geen optie om de onderhavige problematiek te ondervangen. Bovendien, ook op basis van het inzichtvereiste van BW 2.9 dienen de stellige uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving te worden gevolgd.

## 5 Conclusies

Concluderend kan het volgende worden gesteld:

Indien in de accountantsverklaring wordt gerefereerd aan de in Nederland in het maatschappelijk verkeer aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaglegging als norm voor het opstellen van de jaarrekening, is dit strijdig met een jaarrekening waarin, door de afboeking van de goodwill rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen, niet aan deze in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving uitgewerkte norm wordt voldaan.

Ik heb aangegeven dat een zelfde conclusie voortvloeit uit de verwijzing in de accountantsverklaring naar de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening die in BW 2.9 zijn opgenomen, gegeven het inzichtvereiste van artikel 2:362 lid 4 BW en de functie die de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in dat kader hebben.

Gelet op het gezag van zowel de Richtlijnen voor de Accountantscontrole als de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving is de conclusie dat bij het opstellen van de jaarrekening de stellige uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving moeten worden gevolgd. Dit kan er zelfs toe leiden dat specifieke wettelijke bepalingen niet (langer) mogen worden toegepast. Dit laatste klemt te meer op het moment dat een wetsvoorstel in behandeling is waarin de mogelijkheid om goodwill ineens ten laste van het eigen vermogen te brengen, wordt beëindigd. Voldoet de jaarrekening niet aan de stellige uitspraken van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en is sprake van een afwijking van materiële omvang, dan kan in principe geen goedkeurende accountantsverklaring worden verstrekt. Het uitsluitend toevoegen van een toelichtende paragraaf aan een overigens goedkeurende verklaring, zoals aan het slot van het artikel van Hau en Knoops wordt voorgesteld, is derhalve geen aanvaardbare oplossing indien de jaarrekening op een materieel onderdeel niet in overeenstemming met de geldende norm is opgesteld. ■

# Colofon

**MAB**
Uitgegeven in opdracht van de Redactie van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie door Reed Business Information bv

**REDACTIE (* lid kernredactie)**

*Accountantscontrole*
Prof. Dr. A.J. Bindenga *
Prof. Dr. R.J.M. Dassen *
Prof. Dr. H.F.D. Hassink
Dr. P. Klijnsmit
Prof. Dr. R.H.G. Meuwissen
Prof. W.P. Moleveld
Prof. Dr. E.E.O. Roos Lindgreen

*Externe Verslaggeving*
Prof. Mr. Dr. H. Beckman
Prof. Dr. W.F.J. Buijink
Prof. Dr. D.W. Feenstra
Prof. Dr. M.N. Hoogendoorn * (voorzitter)
Prof. Dr. L.G. van der Tas
Prof. Dr. R.G.A. Vergoossen *
Prof. Dr. Mr. F. van der Wel

*Bestuurlijke Informatieverzorging*
Prof. Dr. H.P.M. Jägers
Prof. Drs. P.L.A.M. van Kessel
Prof. Dr. W.F. de Koning
Prof. Dr. O.C. van Leeuwen *
Prof. Dr. E.H.J. Vaassen
Prof. Dr. Ph. Wallage * (penningmeester)

*Management Accounting*
Prof. Dr. Ir. M.H. Corbey
Prof. Dr. T.L.C.M. Groot *
Prof. Dr. G.J. van Helden *
Prof. Dr. J. v.d. Meer-Kooistra
Prof. Dr. B. Verstegen
Prof. Dr. E.G.J. Vosselman
Prof. Dr. Ir. M.J.F. Wouters

*Financiering*
Dr. D. Bams
Prof. Dr. A.B. Dorsman
Dr. J.H. von Eije
Prof. Dr. A.C.C. Herst *
Prof. Dr. F.M. Tempelaar

*Organisatie en Management*
Prof. Dr. P.G.W. Jansen
Prof. Dr. J. Paauwe
Prof. Dr. A.G.L. Romme *
Prof. Dr. J. Strikwerda
Prof. Dr. H.W. Volberda
Prof. Mr. Dr. N.M. Wijnberg

*Overige vakgebieden*
Prof. Mr. A.F.M. Dorresteijn
Prof. Dr. P.S.H. Leeflang
Prof. Dr. A.C. Rijkers
Prof. Dr. P.S. Zwart

*Hoofdredacteur*
Drs. C.D. Knoops *
telefoon 010-4081324
telefax 010-4089171
e-mail: knoops@few.eur.nl

**REDACTIESECRETARIAAT**

De Boer Management Support
Mevr. H.P. de Boer
Postbus 8075
9702 KB Groningen
telefoon 050-5274061
telefax 050-5274438
e-mail: deboer@dbms.nl
www.mab-online.nl

**AUTEURSINSTRUCTIE**

Auteurs die overwegen een bijdrage in te zenden, wordt verzocht kennis te nemen van de aanwijzingen voor auteurs, die bij het secretariaat op aanvraag verkrijgbaar zijn.
Het indienen van een conceptartikel wordt geacht in te houden:
– dat de auteur het volledige auteursrecht op het werk bezit;
– dat het artikel niet eerder, in welke taal dan ook, is gepubliceerd;
– dat met publicatie geen geheimhoudingsplicht wordt geschonden;
– dat het – na publicatie – niet zonder toestemming van de redactie elders, al dan niet in vertaling, zal worden gepubliceerd.
Boeken ter recensie en alle andere stukken voor de redactie zende men aan het redactiesecretariaat.

© Auteursrecht voorbehouden
Behoudens de door de wet gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt zonder schriftelijke toestemming van de redactie, die daartoe door de auteur(s) met uitsluiting van ieder ander is gemachtigd.
Aan de totstandkoming van deze uitgave is de uiterste zorg besteed. Voor informatie die nochtans onvolledig of onjuist is opgenomen, aanvaarden auteur(s), redactie en uitgever geen aansprakelijkheid. Voor eventuele verbeteringen van de opgenomen informatie houden zij zich gaarne aanbevolen.

**BUREAUREDACTIE**

Reed Business Information bv
Mevr. M. Keyzer
telefoon 020-5159776
telefax 020-5159717
e-mail: marianne.keyzer@reedbusiness.nl

**ADVERTENTIES**

Reed Business Information bv
Erwin Hoogstraten
telefoon 020-5159619
telefax 020-5159633
e-mail: erwin.hoogstraten@reedbusiness.nl
www.mab-online.nl

**ADVERTENTIES ARBEIDSMARKT**
Telefoon 020-5159436
Telefax 020-5159433

**ABONNEMENTEN**

Wij verzoeken u alle correspondentie met betrekking tot de abonnementsadministratie, zoals adreswijzigingen enz., te versturen aan:
Reed Business Information bv
Afdeling Klantenservice
Postbus 808
7000 AV Doetinchem
telefoon 0314-358358
e-mail: klantenadministratie@reedbusiness.nl
www.reedbusiness.nl

Men abonneert zich voor de gehele jaargang.
Dat kan via www.mab-online.nl.
Verschijnt 10x per jaar.
Abonnement per jaar € 92,50 exclusief btw.
De verzendtoeslag voor België bedraagt € 6,17 en voor de Nederlandse Antillen en overige landen € 18,84.
Studentenabonnement € 35 inclusief btw, mits men is ingeschreven bij de
– NIvRA-opleiding of de
– Economische faculteit van een der universiteiten voor het doctoraal/accountantsexamen.

Het abonnement kan bij elk nummer ingaan, doch slechts worden beëindigd indien schriftelijk vóór 1 november van de lopende jaargang is opgezegd. Bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch met een jaar verlengd.

ISSN 0924-6304

Nederlands uitgeversverbond
Groep uitgevers voor vak en wetenschap

HOI 2003 TIJDSCHRIFTEN

Reed Business Information