Mr. Drs. J. J. Nagelkerke

De Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving

Iets over hun juridische betekenis

1. Inleiding

De Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving (de RJ) sluiten aan op een ontwikkeling die is ingezet met de Ontwerp-Richtlijnen van het Tripartiete Overleg (T.O.). Vanaf 1 januari 1982 zijn namelijk de werkzaamheden van het T.O. voortgezet in de RJ die in het kader van de Stichting voor de Jaarverslaggeving zijn werkzaamheden verricht.
De Stichting heeft ten doel het bevorderen van de kwaliteit van de externe verslaggeving (in het bijzonder de jaarrekening) door rechtspersonen en andere economisch belangrijke organisaties. Met het oog hierop zal de Stichting Stellige Uitspraken en aanbevelingen publiceren, terwijl daarnaast (gevraagd en ongevraagd) advies gegeven zal worden aan de Overheid en andere (regelgevende) instanties.
De taak van de Stichting is derhalve een drieledige. Met de uitvoering van deze taken is de RJ belast.
In het onderstaande zal de aandacht zich concentreren op de - toekomstige - Stellige Uitspraken en de eventuele juridische betekenis van deze Uitspraken.
De vraag naar de juridische betekenis is momenteel volop in discussie. Zij is ook uitermate actueel gezien de recente uitspraak van de Ondernemingskamer (O.K.) in de H.B.G.-zaak en de Ontwerp-Meningsuiting terzake van het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIvRA).

2. Voorgeschiedenis

In 1968 sprak de Minister van Justitie in de Memorie van Toelichting bij het Wetsontwerp op de Jaarrekening van Ondernemingen de verwachting uit, dat 'het georganiseerde bedrijfsleven en in samenwerking daarmede, de organisatie der accountants het tot hun taak zullen rekenen de in het maatschappelijk verkeer gehanteerde grondslagen (voor de waardering van het vermogen en de bepaling van het resultaat, JJN) te inventariseren en te toetsen aan hetgeen naar hun oordeel in het huidige bestel in het maatschappelijk verkeer ... als aanvaardbaar kan worden beschouwd'[1].
Daaraan werd nog toegevoegd:
'De hieruit voortvloeiende publicaties omtrent aanvaardbare grondslagen *zullen* in een duidelijke behoefte van de ondernemingsbesturen voorzien en mede ter oriëntatie van de Ondernemingskamer van het Gerechtshof te

Amsterdam *kunnen* dienen wanneer een geschil terzake aan haar oordeel wordt voorgelegd.'

Als reactie op deze 'hint' van de Minister ontstond in 1971 het Tripartiete Overleg. Hierin werkten de Commissies Jaarverslaggeving van de organisaties van werkgevers, werknemers en accountants samen. Vanaf 1971 tot 1980 is als resultaat van de werkzaamheden van het T.O. een aantal - 7 - Voorontwerpen van Beschouwingen verschenen. Op deze Voorontwerpen kon door belanghebbenden kritiek worden geleverd. Op basis van een en ander is vervolgens een aantal - 3 - *definitieve* Beschouwingen verschenen. In *1980* is men, mede om verwarring en misverstanden te voorkomen en om het geheel van regels en aanbevelingen meer overzichtelijk te maken, overgegaan van het stelsel van 'Beschouwingen' naar een stelsel van 'Richtlijnen' (voor de jaarrekening).
In de Richtlijnen wordt een onderscheid gemaakt tussen Stellige Uitspraken enerzijds en aanbevelingen en overwegingen anderzijds. Of uitspraken een stellig karakter dragen valt op te maken uit de *vetgedrukte* tekst.
Een belangrijke overweging voor de overgang van Beschouwingen op Richtlijnen is volgens het T.O., dat de benaming 'Beschouwingen' een te grote vrijblijvendheid suggereert. Met de aanduiding 'Richtlijnen' wil men - zeker voor wat het stellige gedeelte daarvan betreft - het normatieve, verplichtende karakter ervan beklemtonen.

Op grond van deze 'stelselwijziging' zijn de reeds gepubliceerde definitieve Beschouwingen herschreven in de vorm van *Ontwerp-Richtlijnen*, waarop evenals destijds bij de Ontwerp-Beschouwingen commentaar geleverd kan worden.
Na inventarisatie en evaluatie van dit commentaar zal vervolgens publikatie in de vorm van Richtlijnen plaatsvinden, sommige in de vorm van Stellige Uitspraken.

3. Voorlopers van de Stellige Uitspraken en hun gezag

Voorlopers van de Stellige Uitspraken zijn dus in chronologische volgorde: Voorontwerpen van Beschouwingen, vervolgens (definitieve) Beschouwingen, overgaand in Ontwerp-Richtlijnen, waarvan een gedeelte uiteindelijk zal uitmonden in Stellige Uitspraken. De weg van Voorontwerpen, Beschouwingen, en Ontwerp-Richtlijnen naar Stellige Uitspraken is er één van geleidelijkheid en zorgvuldigheid. Zo kon op de Voorontwerpen ook door de niet in het T.O. participerende partijen commentaar geleverd worden. Dit heeft mede in tal van gevallen geleid tot Beschouwingen die van de betrokken Voorontwerpen verschilden[2].
De voorzitter van het T.O. sprak in dit verband over 'wezenlijke, soms zelfs ingrijpende wijzigingen'[3].

Het zal duidelijk zijn dat men de vraag naar het gezag (hetzij formeel, hetzij materieel, hetzij een combinatie daarvan) van de voorlopers niet in zijn algemeenheid zal mogen en kunnen beantwoorden. Relevant is slechts

de afzonderlijke status van resp. de Voorontwerpen, de definitieve Beschouwingen en de Ontwerp-Richtlijnen.
Het zal daarbij weinig tegenspraak ontmoeten indien men aan de definitieve Beschouwingen een grotere materiële betekenis toekent dan aan het Voorontwerp daarvan, dat nog (ingrijpend) gewijzigd kan worden. Deze parallel valt voor de toekomst ook te trekken voor wat betreft de status van Ontwerp-Richtlijnen in verhouding tot de Stellige Uitspraken. Over de status van de Ontwerp-Richtlijnen t.o.v. de Beschouwingen wordt door het T.O. opgemerkt dat uit het feit dat de Ontwerp-Richtlijnen zijn gebaseerd op de definitieve Beschouwingen voortvloeit, dat het gezag van de Ontwerp-Richtlijnen zeker *niet* minder is te achten dan dat van de Beschouwingen. Daaraan wordt toegevoegd, dat de RJ ervan uitgaat, dat na publikatie van de definitieve Richtlijnen de daarin opgenomen uitspraken in beginsel - als hadden zij een bindend karakter - in elke jaarrekening zullen dienen te worden toegepast[4].
Terecht wordt door het NIvRA in een Ontwerp-Meningsuiting in dit verband opgemerkt dat het gezag van de Richtlijnen toeneemt naarmate ze evolueren van de oorspronkelijke Beschouwingen met een vrijblijvend karakter tot Richtlijnen met een stellige toonzetting.[5]
Een en ander combinerend lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat aan de Stellige Uitspraken een aanmerkelijk groter gezag toekomt dan aan de Ontwerp-Richtlijnen[6].
Daarbij is overigens nog niets gezegd over de *aard van het gezag.* In dat verband is het van belang, wil men iets zinnigs kunnen opmerken over de aard van het gezag van de Stellige Uitspraken, aandacht te besteden aan de vraag naar het gezag van de 'Voorlopers' (ieder afzonderlijk). Invalshoek hierbij is de vraag hoe de Voorontwerpen, resp. de definitieve Beschouwingen zich verhouden tot de tot nu toe gepubliceerde uitspraken van de O.K. in jaarrekeningprocedures.

4. Afwijking van de Beschouwingen door de O.K.?

Een duidelijk overzicht van de in de literatuur verdedigde opvattingen omtrent de betekenis die door de O.K. aan de Beschouwingen zou worden toegekend, treft men aan in de bundel 'Documentatie rond de Jaarrekening'[7].
Representatief schijnt de conclusie van de Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad, M. R. Mok, inzake Douwe Egberts:
'Bij herhaling heeft de Ondernemingskamer blijk gegeven van eigen inzichten, die afwijken van de Beschouwingen, zonder dat in de uitspraak naar de Beschouwingen is verwezen' (H.R. 17-1-1979, N.J. 1979, 373 (p. 1185)).
Zo werd door Meeles eens opgemerkt, dat de O.K. het werk van het T.O. schijnt te beschouwen als 'broddelwerk uit de peuterklas'[8]. Daarentegen wordt ook het standpunt verdedigd dat er niet of nauwelijks sprake is van afwijkingen tussen de uitspraken van de O.K. en de (definitieve) Beschouwingen (de opvatting Beckman)[9].

Voor een keus gesteld tussen deze diverse opvattingen, komt die van

Beckman ons als juist voor. Verwezen moge worden naar een tweetal artikelen van deze auteur waarin dit standpunt deugdelijk onderbouwd wordt[10]. Daar waar men van oordeel was dat de O.K. afweek van de Beschouwingen bleek in feite, grotendeels, sprake van een afwijking van de betrokken *Voorontwerpen* van Beschouwingen. Tevens dient men zich in dit kader steeds rekenschap te geven van de concrete omstandigheden van het geval en de vraag of deze niet de oorzaak zijn van de eventueel geconstateerde afwijkingen tussen O.K.-uitspraken en Beschouwingen. De Beschouwingen kunnen nu eenmaal niet allesomvattend zijn.
Dezelfde rekenschap zal men zich ook *voor de toekomst* dienen te geven bij een eventueel geconstateerde afwijking tussen een arrest van de O.K. en een Stellige Uitspraak. Primair dient men dan te bezien of men *ten tijde van het opmaken van de betrokken jaarrekening die het onderwerp van een procedure* uitmaakt, in feite niet te maken had met een Ontwerp-Stellige Uitspraak (opgenomen in de Ontwerp-Richtlijnen) i.p.v. een Stellige Uitspraak (opgenomen in de 'definitieve' Richtlijnen).

5. Recente uitspraak van de O.K. in de H.B.G.-zaak

Op grond van het bovenstaande lijkt het verwijt aan de O.K. als zou zij stilzwijgend voorbijgaan aan de Beschouwingen van het T.O. niet geheel terecht, aangezien het in de betrokken gevallen voornamelijk bleek te gaan om *Voorontwerpen* van Beschouwingen.

Niet zonder enige betekenis in dit verband is de recente uitspraak van de O.K. in de H.B.G.-zaak.
De O.K. refereert hier voor het eerst aan de definitieve Beschouwingen van het T.O. en treedt hiermede - zo te zeggen - in discussie. De O.K. geeft in zijn uitspraak als het ware gehoor aan de door Van Aanhold en Graafstal[11] geuite zorg dat bij het negeren van de Beschouwingen het materieel gezag van die Beschouwingen ernstig zou worden aangetast.
De H.B.G.-zaak is de eerste zaak waarin de O.K. de mogelijkheid had om in discussie te treden met de betrokken definitieve Beschouwingen[12]. Die kans heeft de O.K. niet onbenut gelaten. Zonder twijfel heeft men hier te maken met een eersteling die alom met gejuich zal worden begroet[13].

De centrale overweging van de O.K. in deze zaak van SOBI contra de H.B.G. (4 febr. 1982, rolnummer 550/80, gepubliceerd in: Documentatie rond de Jaarrekening, 1.17-05) luidt:
'Het beroep van de H.B.G. op de Beschouwingen van het Tripartiete Overleg moet worden verworpen. De verwerking van een buitengewone last als rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen is volgens de Beschouwingen slechts bij uitzondering toegestaan. Een dergelijke uitzondering doet zich hier niet voor'.
Met dit al is nog niet de vraag beantwoord naar de aard van het gezag van de Beschouwingen c.q. Stellige Uitspraken.

6. De Beschouwingen en Stellige Uitspraken en de aard van hun gezag

Veel literatuur is aan dit onderwerp gewijd, met name vanwege de - al dan niet vermeende - afwijkingen tussen uitspraken van de O.K. en de Beschouwingen van het T.O. (zie paragraaf 4).
Inventarisatie van de bestaande opvattingen omtrent de aard van het gezag levert het volgende beeld op:
De Beschouwingen van het T.O., resp. de Stellige Uitspraken van 'de Raad' hebben geen kracht van wet, geen formeel juridisch gezag, en zijn niet juridisch bindend voor de O.K., noch voor de betrokken rechtspersonen en de accountants en overige belanghebbenden. Immers: het T.O. en zijn opvolger de RJ zijn geen regelgevende instanties.
Hieraan wordt meestal onmiddellijk toegevoegd, dat alhoewel de Beschouwingen, dan wel de (toekomstige) Stellige Uitspraken een wettelijke basis ontberen, ze niettemin een groot materieel en moreel gezag hebben.
Dit gezag berust o.m. op[14]:

1) de ontstaansgeschiedenis van het T.O. resp. de RJ (zie paragraaf 2);

2) de zorgvuldige procedure: via Voorontwerpen van Beschouwingen en (definitieve) Beschouwingen naar Ontwerp-Richtlijnen en Stellige Uitspraken (met de mogelijkheid van commentaar ook door de niet in het T.O. en de RJ participerende partijen) (zie paragraaf 5);

3) de representatieve samenstelling van het T.O. resp. de RJ.
De samenstelling van het T.O. kwam in paragraaf 2 aan de orde. De sinds januari 1982 opererende opvolger, de Raad voor de Jaarverslaggeving bestaat uit de onderstaande representatief geachte organisaties van:
   - verschaffers van informatie (de Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden)
   - gebruikers van informatie (F.N.V., C.N.V.)
   - controleurs van informatie (NIvRA).

   Ieder van deze organisaties benoemt 4 leden van de RJ die naast de - onafhankelijke en geen stemrecht bezittende - voorzitter, derhalve 12 leden kent.
   De Stellige Uitspraken en de aanbevelingen behoeven een viervijfde meerderheid in de RJ waarbij zich onder de voorstemmers tenminste één lid dient te bevinden van elk der genoemde organisaties. Dezelfde procedure geldt m.b.t. de totstandkoming van een toekomstig discussieontwerp van een Stellige Uitspraak.
   Op de samenstelling van de RJ komen we in paragraaf 9 terug.

4) de deskundigheid van de deelnemers van het T.O., resp. de RJ.
Dezelfde organisaties die zich in het T.O. met de onderhavige materie bezighielden, doen dat eveneens in de nieuwe structuur.

Op grond van het bovenstaande is de vraag gerechtvaardigd of de Stellige Uitspraken, zoals thans in concept-vorm gepubliceerd, slechts een materiële gezaghebbende en richtinggevende werking hebben of dat daaraan tevens een formeel juridische waarde toekomt. Of anders geformuleerd: ontlenen de Stellige Uitspraken hun gezag alleen aan hun innerlijke waarde, zoals de Minister van Justitie - zij het t.a.v. de Beschouwingen - betoogde?[15]
Uitgaande van het feit dat de RJ evenmin als destijds het T.O. een in juridisch opzicht regelgevende instantie is, en derhalve geformuleerde (bedrijfs-)economische regels geen kracht van wettelijke norm vermag te geven, maar wel het karakter van een gedragscode, dient allereerst de vraag onder ogen te worden gezien naar de juridische betekenis van gedragscodes.

7. Onderzoek naar de juridische betekenis van gedragscodes

Door Schoonderbeek[16] is terecht gewezen op het feit, dat ook het gebied van de jaarrekening behoort tot de terreinen van maatschappelijk leven, die worden bestreken door aanbevelingen, richtlijnen, gedragscodes e.d. welke niet door de wetgever in het leven worden geroepen.
Welke juridische betekenis bezitten dergelijke gedragscodes? Voor een antwoord op deze vraag, toegespitst op de Stellige Uitspraken, komen o.m. de volgende mogelijkheden in aanmerking[17]:
- pseudo-wetgeving
- gewoonterecht
- regels met reflexwerking (via art. 1401 B.W.).

ad 1. Pseudo-wetgeving
Kenmerkend voor pseudo-wetgeving is, dat het naar *formele* criteria niet tot enigerlei vorm van wetgeving kan worden gerekend, terwijl het naar zijn functie sterk met wetgeving verwant is[18]. Een bekend voorbeeld van pseudo-wetgeving zijn de departementale *Richtlijnen* (!) van Justitie. Men denke hierbij met name aan het punt van het al dan niet verlenen van een verklaring van geen bezwaar door het betrokken ministerie voor oprichting (en/of statutenwijziging) van een vennootschap (N.V. en B.V).
Pseudo-wetgeving kan omschreven worden als de door bestuurlijke (administratieve) organen geschapen - en soms officieel gepubliceerde - regels waarin wordt bekend gemaakt op welke wijze deze organen gebruik zullen maken van de door de wet toegekende vrijheid van handelen[19].
Kenmerkend is tevens, dat de bestuursorganen *zonder* speciale wettelijke opdracht handelen[20].
Hoewel zich hier ogenschijnlijk een parallel met de Beschouwingen van het T.O. en de Stellige Uitspraken van de RJ zou kunnen opdringen, blijkt dit bij nader inzien onjuist.
Immers, het T.O. destijds en de RJ thans zijn eenvoudig niet te beschouwen als administratief orgaan (in de zin van: behorende tot de uitvoerende macht)[21].
Daarmee vervalt ook de zin naar een verder onderzoek naar de juridische betekenis van pseudo-wetgeving.

ad 2: Gewoonterecht
Vervolgens kan men de vraag stellen of men t.a.v. de Beschouwingen van het T.O. destijds en de Stellige Uitspraken van de RJ in de nabije toekomst, zou kunnen spreken van gewoonterecht[22].
Essentieel voor de vraag of van gewoonterecht gesproken kan worden, zijn de aanwezigheidsvereisten van de volgende twee elementen:
- een langdurig (en standvastig) gebruik[23] (feitelijk element);
- een heersende overtuiging dat men zich conform die gewoonte (c.q. gedragsregels) behoort te gedragen (normatief element).

Afgezien van het feit, dat gewoonterecht veelal ongeschreven recht betreft, terwijl de Beschouwingen (destijds) en de (toekomstige) Stellige Uitspraken onmiskenbaar geschreven regels bevatten, kan van gewoonte*recht* in het onderhavige geval anno 1982/1983 (nog) geen sprake zijn vanwege het ontbreken van het feitelijke element: het langdurig (en standvastig) gebruik[24].
De normstelling door het T.O. en de RJ is een betrekkelijk nieuw fenomeen, waarbij komt dat het terrein van de jaarverslaggeving, qua normstelling, sterk in beweging (c.q. beroering) is, niet in het minst vanwege de met zekere regelmaat terugkerende noodzakelijke aanpassingsmechanismen in Europees verband. Beschouwingen en Stellige Uitspraken zijn geen rustig bezit. Op dit terrein is veel in beweging en aan verandering onderhevig. Om die reden komt - voor wat betreft de huidige situatie - de zin te ontvallen naar een verder onderzoek naar de juridische betekenis van het gewoonterecht.

ad 3: Regels met reflex-werking
Onder de titel '*Wetsnorm en gedragscode*' heeft Schut een belangwekkende beschouwing geschreven over de juridische betekenis van gedragscodes[25].
Sommige (wettelijke) normen zijn zo algemeen, dat ze op zich nauwelijks hanteerbaar zijn. Dan, aldus Schut, bestaat er behoefte aan concretisering, aan een nadere uitwerking van de wel zeer algemeen gehouden regel. Vanwege het belang voor ons onderwerp geven we de passages die Schut aan de betekenis van gedragscodes in het algemeen wijdt, integraal weer:
'Die uitwerking kan meebrengen specificatie naar tijd en plaats, maar ook specificatie naar degenen voor wie de regel is bestemd . . . Zo'n algemene regel is bijvoorbeeld de norm die de onrechtmatigheid van een gedraging bepaalt. Ook na het arrest van 1919 is de formulering nog zo abstract gebleven dat men spreekt van een blanketnorm of 'Generalklausel'. Bij de interpretatie ervan beschikt de rechter over een bijkans onbegrensde ruimte binnen de dampkring van het bestaande rechtssysteem. Twijfel en onzekerheid zijn hiervan het gevolg, met name als in wetgeving en jurisprudentie geen nadere maatstaven voor de beslissing kunnen worden gevonden of als die maatstaven duidelijk verouderd zijn. Dan immers blijft de norm net zo leeg als ze was en tast de rechtzoekende in het luchtledige.'
En Schut vervolgt dan (1972) met:
'Misschien zijn er andere mogelijkheden om deze open ruimte op te vullen. In dat verband verdient het de aandacht dat vooral in de laatste tijd

pogingen worden gedaan uitgewerkte gedragsregels vast te leggen in een zogenaamde gedragscode. Zo kennen we een reclamecode (Nederlandse Code voor het reclamewezen 1970) . . . en een fusiecode (SER-besluit Fusiegedragsregels 1971), . . .
Kenmerkend voor deze codes is, dat ze worden vastgesteld door belanghebbenden zelf, al dan niet in samenwerking met of onder verantwoordelijkheid van een semi-overheidsorgaan en dat de sancties zijn afgestemd op de aard ervan. Zulke informele codes missen rechtstreekse werking. Wie een gedragscode overtreedt, handelt niet reeds dáárom onrechtmatig. Deze regels behoren niet tot ons wettelijk systeem. Hoe open dit systeem ook is, ze kunnen slechts indirect, via het raam van de blanketnorm, daarin worden toegelaten. Waarschijnlijk is dit eerder een voordeel dan een nadeel. De rechter blijft vrij in zijn oordeel, maar heeft nu een aanwijzing hoe hij de norm moet interpreteren.'
En Schut vervolgt dan met:
'Niet juist zou zijn indien de wet ging voorschrijven dat overtreding van een gedragscode onrechtmatig is. Dit zou betekenen dat de gedragscode in het juridisch systeem wordt geïncorporeerd, hetgeen nu juist niet de bedoeling is van degenen die een gedragscode opstellen of zich vrijwillig daaraan onderwerpen. Tegelijk zou hiermede het fundamentele standpunt worden prijsgegeven dat overtreding van een meta-juridische norm niet zonder meer een onrechtmatige daad oplevert. Daarvan kan eerst sprake zijn als de overtreden gedragsnorm óók een rechtsnorm is.
Fatsoensnormen, regels van handelsmoraal, vallen echter maar zeer gedeeltelijk samen met juridische normen van betamelijkheid.
In de meeste gevallen zal de overtreding slechts door bijkomende omstandigheden onrechtmatig kunnen zijn' (cursief JJN).

Tot zover dit betoog van Schut.
In paragraaf 9 komen we op de door ons gecursiveerde laatste passage terug, toegespitst op de vraag of deze omstandigheden in het geval van de Stellige Uitspraken van de RJ aanwezig zijn.

Het bovenstaande geeft ook treffend weer wat onder reflex-werking van gedragsregels dient te worden verstaan.
Voor zover ons bekend, heeft Slagter als eerste de term 'reflex-werking' gebezigd voor wat betreft de relatie tussen Fusiegedragsregels en de zorgvuldigheidsnorm van art. 1401 B.W.[26].
Het lijkt zinvol alvorens een onderzoek in te stellen naar de mogelijke reflex-werking van de Stellige Uitspraken, eerst stil te staan bij de in de literatuur verdedigde opvattingen over de reflex-werking van de SER-Fusiegedragsregels.

8. De juridische betekenis van de SER-Fusiegedragsregels

Reeds in 1970, nog voor het in werking treden van de SER-Fusiegedragsregels merkte De Savornin Lohman op dat het zeer goed mogelijk en ook wel te verwachten was, dat de regels van de SER zo algemeen en vanzelf-

sprekend worden toegepast, dat een nieuwe zorgvuldigheidsnorm groeit, inhoudende dat men zich aan deze regels behoort te houden[27].
Nauwelijks 1 jaar later constateerde De Savornin Lohman[28] m.b.t. de Fusiecode reeds 'dat de regeling *langzamerhand* (cursief JJN) in het bedrijfsleven is ingeburgerd en dat men het min of meer vanzelfsprekend vindt zich er aan te houden. Van hier naar de stelling dat het in strijd met de zorgvuldigheidsnorm van art. 1401 B.W. is om er zich niet aan te houden, il n'y a qu'un pas' aldus De Savornin Lohman. En hij laat daar dan direkt op volgen: 'ik geloof dat deze stap *langzamerhand* gezet mag worden' (cursief JJN).

Een zo mogelijk nog sterker pleidooi voor het *rechts*karakter van de SER-Fusiegedragsregels is in 1973 (!) gevoerd door H.C.J.G. Janssen, die van mening is dat de gedragsregels tot het Nederlandse *positieve* recht behoren [29].
Zijn conclusie luidt, dat overtreding van die gedragsregels in beginsel een onrechtmatige daad genoemd mag worden, die slechts in bijzondere omstandigheden geen aanleiding zou mogen geven tot schadevergoedingen[30].
Recentelijk (1981) wordt door Sanders in dit verband opgemerkt dat in de ruim tien jaren dat de Fusiecode werkt, de daarin vervatte regels tot algemeen aanvaarde normen voor de fusiepraktijk zijn geworden, met alle eventuele consequenties voor de toepasselijkheid van de zorgvuldigheidsnorm[31].
Ondanks de kleine(re) verschillen tussen de genoemde auteurs is de teneur van dit alles duidelijk:
De SER-Fusiegedragsregels hebben civielrechtelijk betekenis gekregen (in de loop der tijd) als gevolg van het feit dat zij nader *inhoud* hebben gegeven aan de *zorgvuldigheidsnorm*, deze als het ware geconcretiseerd, gevisualiseerd hebben.

9. De SER-Fusiegedragsregels en de Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving

De vraag die zich na lezing van het vorenstaande opdringt, laat zich als volgt stellen: Valt er voor wat de juridische betekenis van de Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving betreft, een parallel te trekken met de SER-Fusiegedragsregels?
Naar onze mening is dit inderdaad het geval. Daarvoor spreken o.m. de volgende argumenten:

1. De SER-Fusiegedragsregels vormen geen wettelijke regels. Immers het SER-besluit waarbij de Fusiegedragsregels zijn vastgesteld, berust *niet* op enigerlei verordenende bevoegdheid van de SER (uit hoofde van de Wet op de Bedrijfsorganisatie 1950).
Wat dit aspect betreft is er geen verschil met de Stellige Uitspraken van de RJ.

2. De SER-Fusiecommissie die de gedragsregels heeft opgesteld is tripar-

tiet (!) samengesteld uit vertegenwoordigers uit het bedrijfsleven (werkgevers, werknemers) met daarnaast Kroonleden door de Overheid aangewezen. De deskundigheid van de leden van deze SER-Fusiecommissie ter zake is onmiskenbaar. Wat dit aspect betreft, is er eveneens een sterke overeenkomst waarneembaar met de leden van de Raad voor de Jaarverslaggeving. Deze raad, eveneens tripartiet samengesteld, is als het ware ontstaan op uitnodiging van de Overheid (c.q. de Minister van Justitie). Er valt echter één verschil voor wat betreft de samenstelling te constateren: Kroonleden of daarmede vergelijkbare vertegenwoordigers die met name het algemeen belang (wat daar ook onder verstaan moge worden) hebben te behartigen, ontbreken in de RJ, tenzij men als zodanig de accountant zou willen beschouwen[32].
Daar staat echter tegenover, dat op Voorontwerpen en Ontwerp-Richtlijnen ook door niet in het T.O. of de RJ participerende partijen commentaar geleverd kon (resp. kan) worden. Hierbij dient tevens gewezen te worden op de mogelijkheden die het 'geherstruktureerde' T.O. in de rechtsvorm van de Stichting voor de Jaarverslaggeving sinds september 1981 biedt. De kring der participanten werd ruimer: verschaffers, gebruikers en controleurs. Een bredere vertegenwoordiging van de kring der gebruikers-belanghebbenden bij de jaarrekening zou kunnen leiden tot een situatie waarbij het element 'algemeen belang' eenzelfde materiële betekenis krijgt als bij de Fusiegedragscode.
Er zijn wat dit betreft duidelijke aanwijzingen dat de Raad voor de Jaarverslaggeving bezig is uitvoering te geven aan zijn streven om tot een bredere vertegenwoordiging van de gebruikers te komen [33]. In dit verband kan men denken aan participatie van een representatieve gebruikersorganisatie als de Nederlandse Vereniging van Beleggingsanalisten, zoals bepleit door Eijgenhuijsen[34]. Daarnaast kan gewezen worden op de wenselijkheid van formele contacten tussen de RJ en de Vereniging voor de Effectenhandel.

Contacten bestaan er reeds geruime tijd, zij het dat deze op indirecte wijze plaatsvinden, namelijk door tussenkomst van het NIvRA[35].
In dit verband moge worden volstaan te verwijzen naar de Mededeling van het NIvRA-bestuur (opgenomen in De Accountant van oktober 1978) en naar hetgeen daarover in de laatste paragraaf (par. 10) wordt opgemerkt.

In ieder geval is opvallend, dat zich een ontwikkeling kan aftekenen, die sterke gelijkenis vertoont met de situatie bij de SER-Fusiegedragsregels. Zoals bekend, heeft de Vereniging voor de Effectenhandel in het kader van de fusiegedragsregels zijn leden de (disciplinaire) verplichting opgelegd om geen medewerking te verlenen (in situaties waarbij de tussenkomst van een lid der Vereniging wordt gevraagd) indien overtreding van de gedragsregels plaatsvindt!

3. De overgang van het T.O. naar de Stichting voor de Jaarverslaggeving heeft o.m. als consequentie, dat het werkterrein geformaliseerd is (externe jaarverslaggeving) en dat een geïnstitutionaliseerde vorm gekozen is.

Daarbij komt, dat de SER in deze nieuwe opzet participeert! Enerzijds zal de SER jaarlijks van de begroting van de Stichting (voor 1982: ca. *f* 325.000,–) tweederde voor zijn rekening nemen. Anderzijds behoeft de jaarlijkse begroting naast de goedkeuring van het NIvRA die van de SER! Eén en ander resumerend, kan men stellen, dat er op basis van de in het bovenstaande aangevoerde gronden (die zich ongetwijfeld nog lenen voor uitbreiding) gesproken kan worden van een opvallende parallel tussen SER-Fusiegedragsregels en Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving.
Van deze conclusie, naar de stelling dat aan de Stellige Uitspraken eenzelfde juridische betekenis toekomt als die van de SER-Fusiegedragsregels is slechts één stap. Men dient deze stap ook te zetten, zeker indien nog voor de totstandkoming van de uiteindelijke Stellige Uitspraken mede aan andere dan de thans reeds in de RJ participerende gebruikers gelegenheid wordt geboden in geïnstitutionaliseerde vorm hun bijdrage aan die werkzaamheden te leveren.

In dit verband kan tevens gewezen worden op de mening van Van der Grinten voor wat betreft de eventuele juridische betekenis van de Stellige Uitspraken[36]. Naar de mening van deze schrijver wordt de inhoud van de vage (wettelijke) normen bepaald door verkeersopvattingen waarbij het T.O. een zekere rol speelt. Hij laat daar echter op volgen dat de opvattingen van het T.O. echter *niet zonder meer* verkeersopvattingen zijn. Dit sluit aan bij de zienswijze van Schut, zoals we die gecursiveerd in paragraaf 7 (regels met reflex-werking) hebben weergegeven.
Opmerkelijk is echter, dat Van der Grinten zonder enig voorbehoud met betrekking tot de SER-Fusiegedragsregels van oordeel is, dat het regels zijn voor behoorlijk maatschappelijk gedrag en dat in beginsel het handelen in strijd met deze regels onrechtmatig is. Immers: deze regels plegen in feite te worden nageleefd[37]. Deze discrepantie tussen de juridische betekenis van de Beschouwingen van het T.O. (destijds) en die van de SER-Fusiegedragsregels die Van der Grinten aanbrengt, valt wellicht te verklaren uit het feit, dat hij geen (dan wel onvoldoende) oog heeft voor de sterke parallel tussen SER-Fusiegedragsregels en de Beschouwingen van het T.O. Illustratief in dit verband is de opmerking van de Minister in de M.v.T. bij het Aanpassingsontwerp Vierde E.G.-Richtlijn (nr. 16 326), p. 20, dat het T.O. 'in zijn beschouwingen omtrent de jaarrekening *normen aangeeft die in het maatschappelijk verkeer aanvaardbaar kunnen worden geacht*'. Als dit al geldt voor de Beschouwingen van het T.O., dan zal deze stelling toch zeker opgaan voor de Stellige Uitspraken van de Raad voor de Jaarverslaggeving[38].
In concreto betekent dit, dat - evenals bij de SER-Fusiegedragsregels - *flagrante*[39] schending van de Stellige Uitspraken beschouwd zal dienen te worden als een handelen in strijd met de zorgvuldigheid die in het maatschappelijk verkeer betaamt.
Als gevolg van deze mogelijke reflexwerking van art. 1401 B.W. zullen zowel ondernemingsleiding als accountants niet (meer) om die Stellige Uitspraken heen kunnen.

Primair richt zich dit tot de ondernemingsleiding, aangezien deze de plicht heeft de jaarrekening op te maken (art. 101 lid 1 Boek 2 B.W. thans en art. 361 lid 3 van het Gewijzigd Aanpassingsontwerp Vierde E.G.-Richtlijn) conform de daarvoor geldende wettelijke bepalingen. Art. 362 van dit Gewijzigd Ontwerp bepaalt thans: 'De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en resultaat . . .'.

Daartoe dienen de wettelijke voorschriften uit titel 6 (thans) c.q. titel 8 (binnenkort: 1983) te worden nageleefd. Daar waar de Stellige Uitspraken die *wettelijke voorschriften* nader invullen vanwege hun 'vaagheid' dient de ondernemingsleiding bij het opstellen van de jaarrekening met die Stellige Uitspraken dwingend rekening te houden en van afwijking daarvan expliciet melding te maken. Daarnevens richten de Stellige Uitspraken via die reflexwerking zich *tevens* dwingend tot de controlerend accountant.
In het onderstaande zal dit in het kader van een kritische beschouwing van de Ontwerp-Meningsuiting van het NIvRA (nr. 15) nader worden uitgewerkt.

10. Kritische beschouwing van de Ontwerp-Meningsuiting van het NIvRA

In het bovenstaande werd onze zienswijze op de juridische betekenis van de Stellige Uitspraken als concretisering van de wettelijke vage of algemeen geformuleerde normen op het terrein van de jaarrekening (en jaarverslag), ontwikkeld. Wij willen deze thans confronteren met de Ontwerp-Meningsuiting van het NIvRA (nr. 15) getiteld: 'De betekenis van de richtlijnen van het Tripartiete Overleg (thans Raad voor de Jaarverslaggeving) voor de accountantsverklaring'.

Daarbij richten we ons met name op het in deze Ontwerp-Meningsuiting ingenomen standpunt terzake van de *zeggingskracht* van de Richtlijnen. Cruciaal is de volgende passage (p. 6 in fine): 'Bij het ontbreken van een wettelijke bevoegdheid van het T.O. tot het geven van bindende voorschriften kunnen de Richtlijnen, resp. Stellige Uitspraken, geen kracht van wet hebben . . .'

Onmiddellijk daarop volgt dan:
'Dientengevolge kan het NIvRA niet *zelfstandig* de bindende algemene uitspraak doen, dat in de Richtlijnen begrepen Stellige Uitspraken onderdeel zijn van de eisen, die aan de jaarrekening zijn te stellen . . .'
Afgezien nog van het feit, dat hier een duidelijke breuk valt waar te nemen met vroegere bestuursuitspraken met betrekking tot NIvRA-verplichtingen wegens internationale standaarden van het IASC - op basis waarvan overigens per 1 augustus 1978 door de Vereniging voor de Effectenhandel een wijziging in het Fondsenreglement werd doorgevoerd - valt over bovenstaande passage wel het een en ander op te merken.

Want vervolgens wordt de conclusie getrokken: Stellige Uitspraken kunnen derhalve voor de leden slechts een overeenkomstige betekenis hebben als Meningsuiting(en) van het NIvRA-bestuur. Zo'n meningsuiting heeft de betekenis van een aanbeveling die is vastgesteld teneinde richting te geven aan de wijze waarop het beroep door de leden dient te worden uitgeoefend. Zij bezitten een zodanig gezag, dat de leden, wanneer zij ervan afwijken, dit op goede gronden moeten kunnen rechtvaardigen[40].
Wij willen nog meegaan met de stelling uit de Ontwerp-Meningsuiting, dat het NIvRA niet *zelfstandig* de bindende algemene uitspraak kan doen, dat in de Richtlijnen begrepen Stellige Uitspraken onderdeel zijn van de eisen, die aan de jaarrekening zijn te stellen[41]. Maar om dan vervolgens te concluderen dat aan de Stellige Uitspraken voor de leden 'slechts' de betekenis van Meningsuiting toekomt, lijkt ons niet juist.
Men gaat dan volkomen voorbij aan het feit, dat voor zover de Stellige Uitspraken zijn te beschouwen als (nadere) invulling van vage wettelijke normen[42], zij juridische betekenis bezitten als gevolg van de door ons in het voorgaande verdedigde reflex-werking. Op grond daarvan dient een flagrante overtreding van de Stellige Uitspraken (rechtens) beschouwd te worden als een handelen in strijd met de maatschappelijke zorgvuldigheid in acht te nemen bij het opmaken en inrichten van de jaarrekening. De Stellige Uitspraken bezitten derhalve een 'meerwaarde' boven 'alleen maar' Meningsuiting van het NIvRA-bestuur, of men dit nu leuk vindt of niet![43]

Dit betekent, dat voor zover de Stellige Uitspraken zijn te beschouwen als concretisering van vage, wettelijke normen door het georganiseerd bedrijfsleven, het normen betreft in de zin van art. 362 lid 1 Gewijzigd Aanpassingsontwerp. Dit betekent voor de controlerend accountant, dat hij zal hebben na te gaan - zoals de Ontwerp-Meningsuiting wèl terecht stelt - of bij afwijking tussen de opgemaakte jaarrekening en een toepasselijke Stellige Uitspraak, de jaarrekening nog voldoet aan de er aan te stellen eisen.

Op welke wijze dient dit nu in de accountantsverklaring tot uitdrukking te worden gebracht?
De Ontwerp-Meningsuiting stelt, dat vermelding van een afwijking tussen de opgemaakte jaarrekening en een (toepasselijke) Stellige Uitspraak, in de accountantsverklaring achterwege kan blijven, indien de accountant de afwijking op goede gronden gerechtvaardigd acht.
Wij delen deze zienswijze niet. Immers: indien sprake is van bijzondere omstandigheden die afwijking van deze Stellige Uitspraak noodzakelijk zouden kunnen doen zijn, dient de reden der afwijking in de toelichting op de jaarrekening te worden uiteengezet (voor zover nodig onder opgaaf van de invloed op het vermogen en het resultaat).
Hier valt een parallel te trekken met art. 362 lid 4 van het Gewijzigd Ontwerp, dat de mogelijkheid van 'derogerende werking' introduceert.
Voorwaarde daarbij is, dat de betrokken afwijking noodzakelijk is voor het verschaffen van het vereiste inzicht.
Een dergelijke - gerechtvaardigde - afwijking zal derhalve in de toelichting *door de ondernemingsleiding* uiteengezet dienen te worden. Is dat niet het

geval, dan zal de controlerend accountant die afwijking in zijn verklaring moeten vermelden. Hiertoe is hij o.i. verplicht op grond van art. 314 lid 2 B.W. 2 (thans Titel 6) dan wel art. 393 lid 5 van het Gewijzigd Ontwerp (toekomstige Titel 8).
Ging het in het bovenstaande nog om een afwijking van de Stellige Uitspraken die door de ondernemingsleiding op goede gronden (het vereiste inzicht) verdedigd kon worden, moeilijker ligt het in een aantal door Beckman geschetste conflictsituaties[44].
Beckman betoogt in dat verband, dat het bepaaldelijk onjuist zou zijn als de accountant afwijkingen van 'pseudo-regels' (hiermede bedoelt Beckman ongetwijfeld de Stellige Uitspraken) t.o.v. de wettelijke regels in zijn verklaring zou signaleren[45].
In onze opvatting is strijd tussen wettelijke regels en Stellige Uitspraken (per definitie) niet denkbaar. Immers, de door ons bedoelde Stellige Uitspraken zijn slechts die uitspraken, die de vage, wettelijke norm nader inhoud geven. Om die reden kunnen Stellige Uitspraken en (vage) wettelijke voorschriften niet met elkaar in tegenspraak zijn!
Afwijking van wettelijke voorschriften en Stellige Uitspraken is, zoals in het bovenstaande werd betoogd, mogelijk indien dat noodzakelijk is voor het verschaffen van het vereiste inzicht. *Het verschaffen van het vereiste inzicht* is het allesbeheersende criterium voor de jaarrekening.

Interessant is de opmerking van Beckman, dat denkbaar is, dat er een interpretatieverschil tussen de accountant en de rechtspersoon ontstaat. De accountant dient zich af te vragen, aldus Beckman, of de uitleg van de rechtspersoon, gezien de wetshistorie, de jurisprudentie en de van belang zijnde literatuur aanvaardbaar is. Aannemende, dat Beckman de Stellige Uitspraken van de RJ opvat als 'van belang zijnde literatuur'[46], komt ons deze zienswijze juist voor, *mits* men zich goed realiseert dat de accountant niet geheel *vrij* is in zijn oordeel inzake het al dan niet aanvaardbaar zijn. Het betreft hier een vrijheid in gebondenheid. Immers via de door ons bepleite reflex-werking dringen de Stellige Uitspraken zich als rechtsnorm onweerstaanbaar aan de controlerend accountant op. Weliswaar hebben ondernemingsleiding en controlerend accountant bij hun interpretatie een zekere speelruimte. Maar deze speelruimte is beperkt.
Indien de door de ondernemingsleiding gebezigde interpretatie zou leiden tot een flagrante (d.w.z. evidente) schending van een Stellige Uitspraak, dan zal de accountant daarvan in zijn verklaring melding dienen te maken[47].

Noten
1 M.u.T. bij de WJO, p. 14.
2 Voor een globaal overzicht: o.m. H. Beckman, M.A.B. 1980, p. 56 e.v.
3 J. W. Schoonderbeek, De Accountant 1979, p. 73.
4 Zie Voorwoord, in: Richtlijnen voor de Jaarrekening.
5 NIvRA, Ontwerp-Meningsuiting: De betekenis van de Richtlijnen van het Tripartiete Overleg (thans Raad voor de Jaarverslaggeving) voor de Accountantsverklaring, p. 6.
6 Afgezien nog van het feit, dat er zich belangrijke wijzigingen in de Ontwerp-Richtlijnen kunnen voordoen.
7 H. Beckman, Documentatie rond de Jaarrekening, 2.01-04.
8 D. A. M. Meeles, in: De N.V. 1979, p. 145.
9 H. Beckman, M.A.B. 1980, p 57.

10 H. Beckman, in:
– M.A.B. 1980, p. 55 e.u
– De Accountant, november 1978, p. 188 e.u
In dit laatste artikel merkt Beckman t.a.u een geconstateerde afwijking door de O.K. t.o.u een definitieve Beschouwing op, dat het nog maar de vraag is of er sprake is van tegenstrijdigheid. Volgens Beckman zou het T.O. niet ingaan op een situatie als bij Douwe Egberts (p. 191, noot 9).
11 J. W. van Aanhold en F. Graafstal, M.A.B. 1978, p. 45.
12 Zie o.m. R. Burgert, Afscheidsrede 1981 'Tien jaar wet en rechtspraak omtrent de jaarrekening van ondernemingen', p. 13, waar hij stelt, dat de uitkomst van een jaarrekeningprocedure in hoge mate afhangt van een doelmatig geformuleerde eis en daarvoor is een belangrijke mate van deskundigheid onontbeerlijk.
13 Refererend aan de titel van het artikel van J. A. Burggraaff, M.A.B. 1977, p. 274.
Overigens lijkt de O.K. hiermede afstand te hebben genomen van de zienswijze van Beckman (overigens in gezelschap van de Minister van Justitie!), De Accountant 1978, p. 190, als zou de betekenis van de Beschouwingen voor rechterlijke uitspraken niet anders zijn dan die van vakliteratuur.
14 Zie o.m.: J. W. Schoonderbeek, Ontwikkelingen in de regels voor de Jaarrekening, in: De Jaarrekening en de Vierde E.E.G.-Richtlijn, serie Vennootschaps- en Rechtspersonenrecht, deel 20, p. 8;
J. A. Burggraaff, in het F.D. van 13-10-1978; de Conclusie van de A.G. bij de H.R., M. R. Mok, H.R. 17-1-1979, N.J. 1979, 373 (p. 1185); en meer recentelijk: Ontwerp-Meningsuiting van het NIvRA, p. 6.
15 M.u.T. bij het Aanpassingsontwerp Vierde E.G.-Richtlijn (nr. 16326) p. 20. De Minister voegt daar evenwel aan toe, dat hoewel de Beschouwingen van het T.O. bindende kracht missen, hun belang moeilijk kan worden overschat.
16 J. W. Schoonderbeek, Regelgeving voor de jaarrekening, aard en werkwijze, in: de N.V., 57/1-2, p. 8.
17 Men zie o.m. H. C. J. G. Janssen, Fusie, Openbare les, Groningen 1973 p. 16-19 (met daarnaast nog de mogelijkheid van semi-wetgeving (p. 17)). Zie tevens: D. W. F. Verkade, Ongeoorloofde mededinging, Zwolle 1978, p. 19/20, die nog de mogelijkheid noemt van zelfregulerings*normen: codes opgesteld door het bedrijfsleven waaraan men krachtens overeenkomst of lidmaatschapsverplichting gehouden kan zijn.*
18 J. van der Hoeven, Pseudowetgeving, Preadvies voor de Vereniging voor de Vergelijkende Studie van het recht van België en Nederland, Zwolle 1966, p. 37.
19 H. C. J. G. Janssen, Fusie, t.a.p. blz. 16.
20 J. van der Hoeven, Pseudowetgeving, t.a.p., blz. 39.
21 Om die reden achten we de opmerking van Van der Grinten, in: Van der Heijden/Van der Grinten, Handboek voor de N.V. en B.V., Zwolle 1976, p. 36, als zou men met betrekking tot de SER-Fusiegedragsregels kunnen spreken van pseudowetgeving weinig geslaagd (zie ook par. 8), om niet te zeggen onjuist. Voor een verdere kritiek op het begrip 'pseudowetgeving' in dit verband: H. C. J. G. Janssen, De Fusiegedragsregels, in: S.E.W. 1973, p. 232/233.
22 In deze - zij het gematigde - zin: J. W. Schoonderbeek, Ontwikkelingen in de regels voor de jaarrekening, t.a.p. blz. 8: 'In elk geval kan wèl worden gesteld dat het T.O. op weg is om gewoonterecht te ontwikkelen'.
23 Zie H. C. J. G. Janssen, Fusie, t.a.p. blz. 17, die o.i. zeker voor het jaar 1973 te snel concludeert tot een mogelijk gewoonterechtelijk karakter van de SER-Fusiegedragsregels.
24 Alhoewel dit element voor een enkel onderdeel van de Beschouwingen destijds en de Ontwerp-Richtlijnen thans wellicht wel aanwezig zou kunnen zijn. Maar daarmede kan men weinig aanvangen, indien men de vraag stelt naar de *juridische betekenis van de Stellige Uitspraken.*
25 Zie G. H. A. Schut, Wetsnorm en gedragscode, in: R. M. Themis 1972, p. 362-364.
26 W. J. Slagter, Fusies en het nieuwe ondernemingsrecht, in: De Accountant 1971/72, p. 27. Meer in het algemeen over reflexwerking: C. A. Boukema, Civielrechtelijke samenloop, Zwolle 1966, p. 52-56 en D. W. F. Verkade, Ongeoorloofde mededinging, t.a.p., blz. 21-38.
In T.V.V.S. 1978, p. 165 merkt W. J. Slagter n.a.u Pres. Rb. A'dam 9-3-1978 in de Batco-zaak op:
'De President zwijgt over de interessante vraag, of overtreding van de OESO-gedragsregels voor multinationale ondernemingen een onrechtmatige daad kan opleveren. Aanvaardt men de stelling dat ook overtreding van de SER-Fusiegedragsregels een onrechtmatige daad kan opleveren, dan is een bevestigend antwoord verdedigbaar.'
27 O. De Savornin Lohman, De SER-Fusiecode en de beursoverval, Deventer, p. 9.
28 O. De Savornin Lohman, in: De N.V. 1971/72, p. 112.

29 Dit is inderdaad wel boud gesproken. Ons komt de opvatting juister voor, dat aan de gedragsregels op indirecte wijze (via reflex-werking ex art. 1401 B.W.) juridische betekenis toekomt.
30 H. C. J. G. Janssen, De Fusiegedragsregels, t.a.p., blz. 233/234.
31 P. Sanders, N.V. en B.V., Deventer 1981, p. 310/311.
32 Maar dan wel in de door Limperg (1932/1933) beoogde zin van vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, hetgeen naar zijn mening verreweg de belangrijkste functie van de accountant is. Met instemming aangehaald door: J. W. Schoonderbeek, in: De Accountant, september 1982, p. 5/6.
33 J. W. Schoonderbeek, Het Tripartiete Overleg, bezien door een accountantsvertegenwoordiger, in: De Accountant, 1979, p. 75.
In De Accountant 1981, p. 142 ('De Stichting voor de Jaarverslaggeving') leest men: 'Het zal interessant zijn te zien, welke nieuwe organisaties zich zullen wensen aan te sluiten'.
Dit sluit aan bij de suggestie terzake van een aantal schrijvers: o.m. H. Beckman, De Accountant 1978, p. 190 ('bredere maatschappelijke vertegenwoordiging').
34 H. G. Eijgenhuijsen, Enige aspecten van de financieel-economische verslaggeving door ondernemingen in relatie tot de belegger, rede Leiden/Antwerpen 1981, p. 30/31.
35 Zie o.m. H. Volten, in: De N.V. 1978, p. 155 (in het kader van IASC).
36 Zie in dit verband: W. J. M. Gitmans (Verslag van de discussie) in: De Jaarrekening en de Vierde E.E.G.-Richtlijn, t.a.p. blz. 51.
37 Van der Heijden/Van der Grinten, Handboek t.a.p., blz. 36.
38 Men zie in het kader van het Gewijzigd Ontwerp: H. Volten, in: De Accountant, mei 1982, p. 546: 'Het is duidelijk dat dergelijke publieke voornemens een uitermate gunstige betekenis hebben voor de positie van de RJ en het gezag van de Richtlijnen'.
39 Men zie P. Sanders, N.V. en B.V., t.a.p., blz. 310/311 die dit woord bezigt in het kader van de SER-Fusiegedragsregels. Meer in het algemeen kan t.a.u het begrip 'flagrant' worden opgemerkt, dat het duidt op een zekere beleidsvrijheid. De schending van de Stellige Uitspraken moet evident zijn. Aan de controlerend accountant komt derhalve een zekere speelruimte toe. Dit is in overeenstemming met art. 393, lid 5 van het Gewijzigd Aanpassingsontwerp (nr. 16.326):
'De deskundige geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring. Daarin vermeldt hij of de jaarrekening naar zijn oordeel het in art. 362 lid 1 vereiste inzicht geeft . . .'
Het begrip 'flagrant' doet ook recht aan de hiervoor vermelde opvatting van Schut (zie par. 7), dat overtredingen van gedragscodes in de meeste gevallen slechts door bijkomende omstandigheden onrechtmatig kunnen zijn.
40 Zie RADAR (afl. 2, september 1978).
41 Art. 13 lid 1 van de G.B.R. bepaalt, dat de goedkeurende verklaring inhoudt dat de registeraccountant tot het oordeel is gekomen dat de jaarrekening voldoet aan de er aan te stellen eisen. Voor ons betoog is verder niet relevant de vraag of het NIvRA op basis van genoemd artikel aan die eisen niet zelfstandig nader inhoud zou kunnen geven. Immers de Stellige Uitspraken behoren op grond van de reflex-werking tot de in art. 13 lid 1 G.B.R. bedoelde 'eisen'. Derhalve richt ons betoog zich, in feite over het hoofd van het NIvRA, rechtstreeks tot ondernemingsleiding en controlerende accountants (!).
42 Stellige Uitspraken waarbij dit niet het geval is, ontberen naar onze mening de 'reflex-werking' via art. 1401 B.W. (men zie hiervoor het door ons met instemming aangehaalde betoog van Schut in par. 7). Vanuit juridisch oogpunt zou het derhalve de voorkeur verdienen in dat geval niet te spreken van Stellige Uitspraken, maar van Aanbevelingen.
43 Men zie de in par. 6 genoemde 4 elementen, te zamen en in vereniging met de in par. 9 vermelde argumenten.
44 H. Beckman, De Accountant en het jaarrekeningenrecht, in: De Accountant, juli-augustus 1981, p. 674.
45 H. Beckman, t.a.p., blz. 674.
46 Hiervoor zijn duidelijke aanwijzingen te vinden: zie noot 13.
47 Aangezien de Stellige Uitspraken het karakter dragen van min of meer algemeen geformuleerde regels, bestaat er derhalve de mogelijkheid van interpretatieverschillen. Bij een conflict over de juiste interpretatie, waarover uiteindelijk de rechter (O.K.) zal hebben te beslissen, dient de zogeheten 'marginale toetsing' het uitgangspunt te vormen. Meer in het algemeen over marginale toetsing: P. Borst, W.P.N.R 4735-4737 en 5024-5027, en J. J. Nagelkerke, Contractweigering in het Franse en Nederlandse recht, diss. Deventer 1973, p. 101 e.u