Het inzichtvereiste als dominante wetsbepaling

Derogatie of maatschappelijk aanvaardbare normen?

Mr. Drs. A.W.G. Damen

1 Inleiding

M. Hoogendoorn gaat in zijn artikel 'Het inzichtvereiste als dominante wetsbepaling' (MAB november, 1995) in op de vraag in hoeverre derogatie op grond van artikel 362 lid 4 tweede volzin [1] wenselijk en toepasbaar is. Hij bepleit een ruimhartige toepassing van genoemde bepaling; derogatie is zelfs een absolute vereiste wil de jaarrekening als communicatie-instrument serieus worden genomen. Derogatie heeft volgens Hoogendoorn als grote voordeel dat de doelstelling van de jaarrekening zoveel mogelijk wordt nagestreefd; het inzichtvereiste is immers bepalend voor derogatie.

In het onderstaande zal ik eerst een algemene toelichting geven op artikel 362 lid 4. Vervolgens ga ik in op de vraag of voor het bereiken van het doel van de jaarrekening een ruimhartige toepassing van artikel 362 lid 4 tweede volzin wel nodig is.

2 Van WJO naar titel 9; de achtergrond van artikel 362 lid 4

In april 1960 wordt door de minister van Justitie Beerman de Commissie Ondernemingsrecht, ook wel genoemd de Commissie-Verdam, ingesteld. Deze commissie heeft als taak onderzoek te doen naar onder meer de publieke verantwoording van ondernemingen. De commissie brengt haar rapport 'Herziening van het Ondernemingsrecht' uit in 1964.[2] Het rapport houdt onder meer in een voorontwerp van Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen (WJO).[3] Het uitgangspunt van de Commissie Verdam is dat de enkele toepassing van de wettelijke bepalingen leidt tot het vereiste inzicht, het voorontwerp van artikel 2 WJO bepaalt dat '... de jaarrekening het inzicht geeft *met inachtneming van de bepalingen van deze wet...*'. Deze beperking is niet terug te vinden in de WJO.[4] Artikel 4 WJO bepaalt daarentegen dat bij de samenvoeging, de ontleding en de rangschikking der gegevens in de jaarrekening, die zijn gericht op het vereiste inzicht, *in ieder geval* de voorschriften, vervat in de hoofdstukken 2 en 3 in acht worden genomen. De hoofdstukken 2 en 3 bevatten nadere bepalingen omtrent de balans en de winst- en verliesrekening en de toelichting. Toepassing van de wettelijke bepalingen is hier blijkbaar een minimumvereiste en hoewel een soortgelijke bepaling als het huidige artikel 362 lid 4 in de WJO ontbreekt, valt uit de wettelijke formulering af te leiden dat ruimte wordt gelaten om in aanvulling op de wettelijke voorschriften andere dan wettelijke normen toe te passen indien hierdoor het vereiste inzicht wordt gediend.

3 Artikel 362 lid 4 en de Vierde Richtlijn

Het vierde lid van artikel 362 is in onze wetgeving opgenomen naar aanleiding van de Vierde EEG-richtlijn inzake het vennootschapsrecht. De Richtlijn bevat een compromis tussen de Duitse en de Angelsaksische opvatting met betrekking tot de vraag of de wet een uitputtende regeling voor de inrichting van de jaarrekening moet geven. Het Duitse standpunt is dat de wet een uitputtende regeling geeft, waarvan de naleving het vereiste inzicht oplevert.[5] De Angelsaksi-

Mr. Drs. A.W.G. Damen studeerde Bedrijfskunde en Nederlands Recht aan de Katholieke Universiteit Nijmegen. Hij is thans advocaat te Amsterdam, werkzaam bij Stibbe Simont Monahan Duhot.

sche opvatting gaat uit van één alles beheersende algemene regel, waarbij de bijzondere voorschriften als minimumvoorschriften worden beschouwd.[6]

De Vierde Richtlijn stelt in artikel 2 lid 3 de algemene regel voorop dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Deze regel wordt genuanceerd in het vierde en vijfde lid, waarin wordt bepaald dat zonodig aanvullende gegevens moeten worden verstrekt dan wel in uitzonderingsgevallen van de Richtlijn moet worden afgeweken opdat het getrouwe beeld wordt verstrekt. De Richtlijn geeft tamelijk gedetailleerde voorschriften omtrent de inrichting van de jaarrekening.

4 Artikel 362 lid 4: aanvulling en afwijking

Artikel 362 lid 4 bepaalt dat de rechtspersoon gegevens verschaft ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens titel 9 wordt verlangd, indien het verschaffen van het in artikel 363 lid 1 bedoelde inzicht dit vereist. Naast aanvullende kent artikel 362 lid 4 tevens derogerende werking. De rechtspersoon is namelijk gehouden van de bijzondere voorschriften af te wijken indien dit noodzakelijk is voor het verschaffen van het vereiste inzicht. Het gaat bovendien om de voorschriften *'van en krachtens deze titel'*. Hieronder zijn begrepen de voorschriften van de afdelingen 3 tot en met 15 van titel 9 alsmede de voorschriften zoals die zijn neergelegd in de krachtens artikel 363 lid 6 en artikel 384 lid 4 vastgestelde besluiten.[7]

Uit de formulering van het vigerende artikel 362 lid 4 volgt dat het uitgangspunt van de wetgever is dat toepassing van de bijzondere bepalingen van en krachtens titel 9 in beginsel leidt tot het vereiste inzicht. Immers, slechts indien hetgeen de bijzondere voorschriften voorschrijven niet tot het vereiste inzicht leidt, is de rechtspersoon gehouden tot aanvulling c.q. derogatie. Hierbij zij opgemerkt dat de minister in de Memorie van Toelichting bij de aanpassingswet Vierde Richtlijn de redactie van de desbetreffende bepalingen, namelijk primair aanvulling en secundair derogatie, motiveert door aan te geven dat aanvulling *'dikwijls'* van toepassing zal zijn en dat afwijking van de bijzondere voorschriften *'soms'* het geval zal zijn.[8] Tussen *'uitzonderingsgevallen'*, genoemd in de Vierde Richtlijn en *'soms'* bestaat mijns inziens geen materieel verschil. In zoverre is het, anders dan Hoogendoorn stelt, niet vreemd dat in de tekst van de Nederlandse bepaling niet over uitzonderingsgevallen wordt gesproken.

De huidige wettelijke regeling is duidelijker dan de WJO in die zin dat de wet uitdrukkelijk rekening houdt met de mogelijkheid dat de enkele toepassing van de bijzondere voorschriften niet leidt tot het vereiste inzicht en dat in deze gevallen niet kan worden volstaan met de enkele toepassing van de bijzondere voorschriften, wat tot uitdrukking komt in artikel 362 lid 4.

5 Uitleg van artikel 362 lid 4 eerste volzin; aanvullende werking

Artikel 362 lid 4 eerste volzin bepaalt dat indien het verschaffen van het in artikel 362 lid 1 bedoelde inzicht dit vereist, de rechtspersoon in de jaarrekening gegevens verstrekt ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens deze titel wordt verlangd. De algemene bepaling van artikel 362 lid 1 prevaleert in dat geval boven de bijzondere voorschriften, in die zin dat niet kan worden volstaan met de enkele toepassing van deze voorschriften, maar dat andere gegevens in de jaarrekening moeten worden opgenomen opdat inzicht wordt verschaft.

De verhouding tussen de algemene bepalingen van de tweede afdeling van titel 9 en de bijzondere voorschriften van en krachtens titel 9 in het kader van de vraag wanneer de bijzondere bepalingen moeten worden aangevuld, is zowel in de literatuur[9] als rechtspraak aan de orde geweest.

In het arrest van de HR van 17-1-1979, NJ 1979, 373 m.nt. Ma (Douwe Egberts) wordt de verplichting tot het verstrekken van aanvullende gegevens aanvaard, omdat het bijzondere voorschrift slechts minimum-vereisten bevat; het handelt om de verhouding tussen artikel 2 en artikel 25 WJO. Wegens het belangrijke aandeel van de grondstoffen in de kostprijs van het gereed produkt en daarmee hun betekenis voor het resultaat moet Douwe Egberts de rechten en verplichtingen uit lopende in- en verkoopcontracten van grondstoffen afzonderlijk vermelden.

In een meer recent arrest gaat het om de vraag of generieke steun afzonderlijk in de jaarrekening

moet worden vermeld, OK 3-11-1988, NJ 1990, 589 (Van der Giessen - De Noord). De Ondernemingskamer oordeelt, verwijzend naar de wetsgeschiedenis, het inzichtvereiste en de uitwerking hiervan in de artikelen 362 lid 2 en 3 en 363 dat *'...de ontvangen generieke steun een zodanig belangrijk bestanddeel vormt van het resultaat dat zij afzonderlijk in de jaarrekening moet worden opgenomen. Afzonderlijke vermelding is vereist teneinde een zodanig inzicht te geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over vermogen en het resultaat en wel dusdanig dat ook de materiële samenstellende bestanddelen van de beide grootheden in de beoordeling kunnen worden betrokken.'* Aanvullende gegevens in de zin van afzonderlijke vermelding van deze gegevens is dus vereist, indien daardoor een belangrijk bestanddeel van vermogen of resultaat wordt getoond.

Verdedigbaar is echter dat afzonderlijke vermelding niet is vereist, indien de wetgever in een bijzonder voorschrift een uitputtende regeling heeft beoogd te geven. Voor dit standpunt zijn zowel in de literatuur als rechtspraak aanwijzingen te vinden.

Boukema meent dat *'...tot de gevallen waarin de algemene bepalingen door een bijzonder voorschrift worden verdrongen, men eveneens kan rekenen de bijzondere voorschriften waarin een uitputtende regeling is opgenomen. Althans wanneer deze een verplichtingsnorm bevat. De eis om, met een beroep op het inzicht dat de jaarrekening behoort te geven, aanvullende gegevens te verschaffen, zou het limitatieve karakter van de regeling terzijde stellen'*.[10]

Zo ook de HR in zijn arrest van HR 12-2-1992, NJ 1992, 439 m.nt. Ma (KZIJ I), waarin het gaat om de vraag of een uitsplitsing van bedrijfsresultaten in de jaarrekening moet worden opgenomen. De HR is van oordeel dat KZIJ niet is gehouden in haar jaarrekening over 1987 een overzicht van de resultaten per afdeling op te nemen. De oorspronkelijk in artikel 335 lid 2 tweede zin (oud) voorgeschreven uitsplitsing van het bedrijfsresultaat naar soorten goederen en diensten is immers vervallen en het huidige artikel 380 ziet slechts op uitsplitsing van de bijdrage van de soorten werkzaamheden in verschillende bedrijfstakken aan de netto-omzet. De HR stelt voorop dat het bepaalde in artikel 380 lid 1, gelet op de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling, die een bepaling van ruimere strekking vervangt, moet worden beschouwd als een uitputtende regeling met betrekking tot de gegevens die de jaarrekening van een rechtspersoon die werkzaamheden in verschillende bedrijfstakken verricht, ter zake van die werkzaamheden dient te bevatten.

De A-G Verburg stelt in zijn conclusie voor dit arrest dat indien een bijzonder voorschrift een uitputtende regeling bedoelt te geven, dat bijzondere voorschrift onverkort dient te prevaleren.[11]

Volgens Maeijer in zijn noot onder dit arrest, brengt de benadering van de HR tot uitdrukking *'dat van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld of een bijzonder voorschrift een uitputtende regeling bedoelt te geven. De regel van 362 lid 4 eerste zin is dus niet een regel die altijd geldt'*.

Indien een bijzonder voorschrift een uitputtende regeling bedoelt te geven, hoeven in de jaarrekening geen gegevens ter aanvulling van dat voorschrift te worden opgenomen. In dat geval kan dus worden volstaan met toepassing van het bijzondere voorschrift, welke toepassing voldoende is voor het verschaffen van het in artikel 362 lid 1 bedoelde inzicht.

6 Uitleg van artikel 362 lid 4 tweede volzin; derogerende werking

Naast het aanvullen van de wettelijke bijzondere voorschriften enerzijds, moet de rechtspersoon anderzijds hiervan afwijken, indien dit noodzakelijk is voor het verschaffen van inzicht, artikel 362 lid 4 tweede zin.

Uit de bepaling volgt dat de rechtspersoon verplicht is van de bijzondere voorschriften af te wijken indien en voor zover toepassing van deze voorschriften niet leidt tot het vereiste inzicht.

Gevallen waarin afwijking van de bijzondere voorschriften leidt tot het vereiste inzicht, zijn moeilijk voorstelbaar. Brink concludeert dat het moeilijk zoal niet onmogelijk is om een concreet voorbeeld te vinden waar artikel 362 lid 4 tweede volzin zou kunnen worden toegepast.[12] Doorgaans zal het zo zijn dat toepassing van de bijzondere voorschriften wel leidt tot het vereiste inzicht.[13] Is dit niet het geval, dan valt niet goed in te zien dat door de enkele afwijking van de bijzondere voorschriften wel inzicht wordt verschaft. Veeleer zal het zo zijn dat, indien van de bijzondere voorschriften wordt afgeweken, andere gegevens nodig zijn ter aanvulling van de bijzondere

voorschriften die wèl worden toegepast. Meer voor de hand ligt mijns inziens de formule dat afwijking van bijzondere voorschriften gepaard moet gaan met aanvullende gegevens, zodat het vereiste inzicht wordt verschaft. In deze zienswijze is het dan bovendien twijfelachtig of, indien in het concrete geval van de bovenbedoelde bijzondere voorschriften wordt afgeweken, een beroep op artikel 362 lid 4 tweede volzin wel nodig is, zoals Hoogendoorn van oordeel is. In de volgende paragraaf zal ik aantonen dat dit niet het geval is.

7 Secundaire kenbronnen van jaarrekeningenrecht

Uit het voorgaande blijkt dat de wetgever niet louter de wettelijke regelingen als bronnen van jaarrekeningenrecht beschouwt, doch uitdrukkelijk ruimte laat voor toepassing van buitenwettelijke normen. Onder wettelijke regelingen wordt hier verstaan de wet zelf en de op de wet gebaseerde besluiten. Dat de wet en de op de wet gebaseerde besluiten bronnen van jaarrekeningenrecht vormen en derhalve behoren tot de maatschappelijk aanvaardbare normen zoals bedoeld in artikel 362 lid 1, is evident. Echter, ook buitenwettelijke normen kunnen dienen ter inkleuring van de in artikel 362 lid 1 gebruikte vage omschrijving *'normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd'*. Deze subnormen zijn echter niet zonder meer maatschappelijk aanvaardbaar in de zin van deze bepaling. De vraag is dan, wanneer ze dat wel zijn.

Voorop gesteld zij dat deze subnormen verwijzen naar elders geformuleerde regels, die door de betrokkenen zelf worden gevormd, toegepast en als regels van recht inzake boekhouding en jaarrekening worden erkend.[14] Hierbij kan worden gedacht aan normen die kenmerkend zijn voor een bedrijfstak of branche. Voorts zijn deze normen te vinden in andere bronnen van jaarrekeningenrecht, zoals de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving, internationale normen en gewoonte en gebruik. Het kunnen ook normen betreffen die afkomstig zijn van buitenlandse wetgevers, immers ook normen die in andere lidstaten van de Europese Gemeenschap maatschappelijk aanvaardbaar zijn, komen voor toepassing in aanmerking indien zij het vereiste inzicht geven, artikel 362 lid 1 slot. Voorts geldt dat deze subnormen slechts zien op de inrichting van de jaarrekening, dus op het materiële jaarrekeningenrecht. Ook voor gegevens die eventueel op grond van de subnormen in de jaarrekening worden opgenomen, geldt dat de samenvoeging, de ontleding en de rangschikking van deze gegevens en de toelichting op die gegevens gericht zijn op het vereiste inzicht, artikel 363 lid 1 eerste volzin.

Het belangrijkste kenmerk is echter dat de subnormen in overeenstemming zijn met de vage hoofdnorm. De subnormen moeten dus maatschappelijk aanvaardbaar zijn. Dit is het geval indien toepassing van deze normen leidt tot het vereiste inzicht, dus leidt tot verantwoorde oordeelsvorming omtrent de vier indicatoren; vermogen, resultaat, solvabiliteit en liquiditeit. Wessel redeneert in dezelfde zin, hij stelt: *'Indien een jaarrekening voldoet aan het inzichtvereiste zijn de daarin toegepaste grondslagen (lees: normen, AWGD) per definitie maatschappelijk aanvaardbaar. Het inzichtvereiste bepaalt de maatschappelijke aanvaardbaarheid der grondslagen. Niet omgekeerd, want dan zou het aanvaardbaarheidsvereiste het inzicht clausuleren'*.[15]

Artikel 362 lid 4 bepaalt nu dat indien het verschaffen van het in artikel 362 lid 1 bedoelde inzicht dit vereist, de rechtspersoon ***'in de jaarrekening'*** gegevens verstrekt ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens deze titel wordt verlangd. De woorden *'in de jaarrekening'* duiden erop dat eventuele aanvullende gegevens deel uitmaken van de jaarrekening. De normen die aan deze gegevens ten grondslag liggen, behoren daarmee tot de maatschappelijk aanvaardbare normen zoals genoemd in artikel 362 lid 1, omdat de normen maatschappelijk aanvaardbaar zijn indien toepassing ervan leidt tot het vereiste inzicht. Leiden de aanvullende regels tot het vereiste inzicht, dan zijn de onderliggende normen per definitie maatschappelijk aanvaardbaar. In deze zin redeneert ook de HR in het eerder genoemde arrest inzake Douwe Egberts. De HR, verwijzend naar de wetsgeschiedenis, overweegt dat *'wanneer het bestuur van een onderneming van oordeel is dat voor een bevredigend inzicht ruimere informatie nodig is en het deze in de vorm van een staat (van herkomst en besteding van middelen, AWGD) in de jaarrekening opneemt, de voorschriften van de wet mede op die staat van toepassing zijn'*.

Hetzelfde geldt voor regels die worden toegepast en afwijken van de in titel 9 opgenomen

bijzondere voorschriften. Gegevens die op deze regels zijn gebaseerd, maken eveneens deel uit van de jaarrekening. De onderliggende regels behoren daarmee dus ook tot de in artikel 362 lid 1 bedoelde maatschappelijk aanvaardbare normen.

8 Conclusie

Voor het bereiken van het doel van de jaarrekening, het verschaffen van inzicht, is een ruimhartige toepassing van artikel 362 lid 4 tweede volzin mijns inziens niet nodig. In geval van afwijking van de bijzondere voorschriften kan worden volstaan met een beroep op artikel 362 lid 1. De wetgever laat ruimte voor de toepassing van buitenwettelijke normen, welke normen op grond van artikel 362 lid 1 j° artikel 362 lid 4 maatschappelijk aanvaardbaar kunnen zijn in de zin van artikel 362 lid 1.

NOTEN

[1] Vermelde wetsartikelen verwijzen naar Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, tenzij anders is aangegeven.

[2] Herziening van het ondernemingsrecht (rapport van de commissie Verdam); 's-Gravenhage, 1965.

[3] Hierop is gebaseerd het wetsontwerp met Memorie van Toelichting, Tweede Kamer, zitting 1967-1968, 9595 nrs. 2-3.

[4] De Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen van 10 september 1970, Stb. 414.

[5] Het inzichtvereiste waaraan de jaarrekening van kapitaalvennootschappen moet voldoen, is geformuleerd in § 264 lid 1 juncto § 242 lid 3 van het Handelsgesetzbuch. De eerste volzin van deze bepaling luidt als volgt: 'Der Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln'.

[6] Section 226 (2) van de Companies Act 1985 luidt: " The balance sheet shall give a true and fair view of the state of affairs of the company as at the end of the financial year; and the profit and loss account shall give a true and fair view of the profit or loss of the company for the financial year".

[7] Bedoeld zijn het Besluit waardering activa en het Besluit modellen jaarrekening. Besluiten van achtereenvolgens; 22 december 1983, Stb. 665 en 23 december 1983, Stb. 666. Het Besluit modellen jaarrekening is laatstelijk gewijzigd bij besluit van 10 mei 1993, Stb. 260.

[8] Tweede Kamer, zitting 1979-1980, 16326 nr. 3.

[9] Zie: C.A. Boukema, De verhouding tussen de algemene en de bijzondere bepalingen van titel 8 boek 2 BW; Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, 1984, blz. 48 e.v.

[10] Zie: Boukema a.w., blz. 59.

[11] Zo ook de HR in r.o. 3.3. In deze zin ook de A-G Van Soest in zijn conclusie voor HR 20-6-1979, NJ 1979, 566 m.nt. Ma (KSH).

[12] Zie: H.L. Brink, .. en ook overigens in overeenstemming met de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening; De Accountant, september 1991, blz. 6.

[13] Zo ook: R. Burgert, C.W.A. Timmermans, H.F.J. Joosten, De jaarrekening nieuwe stijl, deel 2; Alphen aan den Rijn 1990, blz. 44.

[14] Zie: Th. S. IJsselmuiden, Rechtspersonen, deel 5: De jaarrekening en het jaarverslag (losbladig); Deventer, artikel 384 aantekening 4.4.4.

[15] Zie: P.A. Wessel, Maatschappelijk aanvaardbaar?; TVVS, 1987, blz 91.