

De heremietkreeft en de zeeanemoon

Martin Hoogendoorn

Het is tegenwoordig allemaal IFRS¹ wat de klok slaat, en terecht, want Europa, en misschien wel de hele wereld, staat voor de grootste omwenteling in de financiële verslaggeving ooit. Europese beursgenoteerde ondernemingen moeten hun geconsolideerde jaarrekening vanaf 2005 inrichten in overeenstemming met (door de Europese Commissie goedgekeurde) IFRS, en ook in diverse andere landen wordt IFRS de verplichte standaard voor rapportering.



IFRS wordt gepubliceerd door de IASB², die is te beschouwen als een mondiale regelgever. Maar wat betekent dit voor de nationale regelgevers, zoals de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ)? Luidt de wereldwijde acceptatie van IFRS niet de neergang van de RJ in? Is het einde van de RJ nabij, zoals al in 1996 werd betoogd door Camfferman en De With (1996), maar werd tegengesproken door Van der Wel (1996). Ook in een column in dit blad concludeert Vergoossen (2003) dat voor de RJ de tijd van gaan is gekomen, tenzij, voegt hij eraan toe, de nodige herstructureringen worden doorgevoerd. Daarbij doelt hij op het doorbreken van de delegatiestructuur en het consensusstreven, zodat een onafhankelijke regelgever ontstaat. Wat is dus de toekomst van de RJ?

Ik benader deze vraag in deze column eens vanuit een wat ongebruikelijke hoek: de biologie. Aldaar wordt onderscheid gemaakt tussen symbiose, het samenle-

ven van twee levensvormen, en predatie, het opeten van een soort door de andere³. Bij predatie is sprake van roofdieren of predatoren. Van symbiose bestaan verschillende vormen:

- Parasitisme, waarbij de samenleving voor één van de partners schadelijk is; bijvoorbeeld de vlooiën in de vacht van een kat.
- Parasitoïdisme, waarbij de samenleving voor de gastheer zodanig schadelijk is dat hij uiteindelijk doodgaat; bijvoorbeeld sluipwespen die hun eieren leggen in de eieren of larven van andere insecten, waarna de larve van de sluipwesp zijn gastheer langzaam opeet.
- Commensalisme, waarbij de een profiteert en de ander geen nadeel ondervindt; bijvoorbeeld de zuigvissen die meereizen met haaien.
- Mutualisme, waarbij de samenleving gunstig of noodzakelijk is voor één of beide partners en voor geen van beide schadelijk; bijvoorbeeld: heremietkreeften die een zeeanemoon op hun schelp dragen, waarbij de zeeanemoon mee-eet van de voedselresten van de kreeft en tegelijkertijd met behulp van zijn stekende tentakels de kreeft beschermt tegen aanvallers.

De vraag die zich uiteraard voordoet is of de verhouding tussen de IASB met de RJ nu en in de toekomst is te karakteriseren als die van een bepaalde vorm van symbiose, of dat de IASB moet worden beschouwd als een roofdier, als een leeuw, met de RJ als de springbok. Sommige vormen van symbiose staan overigens niet ver van predatie af: als de IASB is te beschouwen als een sluipwesp, die zijn standaarden als eieren heeft gedeponeerd in de Nederlandse samenleving, dan kan van binnenuit het bestaansrecht van de RJ worden aangevreten tot de opheffing erop volgt. Maar er zijn ook vriendelijker vormen van symbiose: misschien kan de RJ ten eigen bate als een zuigvis meeliften met wat de IASB doet, misschien kan de RJ als een zeeanemoon profiteren van het werk van de IASB en tegelijkertijd de IASB als heremietkreeft beschermen tegen critici vanuit de Nederlandse samenleving, of mis-

Prof. Dr. M.N. Hoogendoorn RA is partner bij Ernst & Young Accountants, hoogleraar Externe verslaggeving aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, en voorzitter van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

schien ligt het bestaansrecht van de RJ uitsluitend in parasitisme en is de RJ de vlo in de vacht van de kat.

Laat ik vooropstellen dat ik als voorzitter van de RJ natuurlijk in deze discussie niet onafhankelijk ben. Ik kan geacht worden de natuurlijke neiging te hebben het bestaansrecht van de RJ te verheerlijken, of althans te rechtvaardigen. Dat als gegeven zijnde ga ik de verschillende modellen van biologische samenleving met u doornemen.

Predatie. In het model van predatie zal de RJ op korte termijn worden opgeheven. En daarvoor kunnen best enige argumenten worden aangedragen. Waarom kan IFRS niet gewoon op alle ondernemingen van toepassing zijn? Als IFRS moet worden beschouwd als de wereldstandaard, waarom zouden er dan nog lokale, van IFRS afwijkende standaarden nodig zijn? Dat lijkt een vorm van maatschappelijke verspilling. Maar toch, bij nadere verdieping in de inhoud en kwaliteit van IFRS valt een aantal zaken op⁴. Ten eerste is IFRS buitengewoon complex. Zelfs voor iemand die dagelijks met de jaarrekening bezig is, is het volledig doorgronden van IFRS een uitdaging. De complexiteit wordt voor een belangrijk deel veroorzaakt doordat de regelgeving slechts in beperkte mate op principes is gebaseerd, maar dat naleving van gedetailleerde regels centraal staat, regels die onderling niet geheel consistent zijn. Ten tweede is IFRS in sterke mate gericht op ondernemingen waarbij aandeelhouders aan toonder de dominante gebruiker van de jaarrekening zijn (dus vooral beursgenoteerde ondernemingen). Dit blijkt bijvoorbeeld uit het boven alles stellen van het element vergelijkbaarheid, inclusief anti-misbruikbepalingen, en uit de grotere toepassing van 'fair values'. Ten derde is het proces van totstandkoming van IFRS in hoge mate ondeugdelijk, waarbij regels bij voortduring (ingrijpend) veranderen en met een zekere terugwerkende kracht worden ingevoerd.

IFRS zal zich verder ontwikkelen en zal verder verbeteren. Nu is echter nog sprake van een instabiele situatie, mede doordat de Europese Commissie IAS 39 (inzake verwerking en waardering van financiële instrumenten) niet geheel heeft geaccepteerd. Zolang niet echt sprake is van een stabiel platform is de IASB hooguit een manke leeuw waarbij de springbok nog vrolijk kan dartelen.

Overigens is in dit verband een opvallende constatering dat een onafhankelijke regelgever, die de IASB pretendeert te zijn, blijkbaar niet zonder meer goed werkt. De huidige chaos in de regelgeving, het meest duidelijk te illustreren aan de hand van IAS 39, is misschien wel veroorzaakt doordat de IASB te weinig

gecommuniceerd heeft met en geluisterd heeft naar de omgeving.

Parasitisme. In dit model blijft de RJ ook op lange termijn in stand, maar is het samenleven met de IASB niet echt harmonieus. De RJ kan dan venijnige commentaren geven op voorstellen van de IASB, zich zo min mogelijk van de IFRS aantrekken, en zoveel mogelijk zijn eigen gang gaan. Dit model van de vlo op de kat of de luis in de pels heeft naar mijn mening geen toekomst. Vooral niet omdat de RJ zich niet kan distantiëren van wat er internationaal gebeurt: wijzigingen in internationale maatschappelijke opvattingen moeten ook hun effect hebben op de nationale maatschappelijk aanvaardbare normen. En verder heeft dit model geen toekomst omdat de RJ dan nooit een schakel kan zijn in het participeren bij het totstandkomen van adequate internationale regelgeving.

Parasitoïdisme. In het sluipwespenmodel is de meest aannemelijke rolverdeling dat de IASB de sluipwesp is, met de RJ als gastheer en slachtoffer. Het is de dood van de RJ op de langere termijn, bijvoorbeeld wanneer de IASB zijn stabiele platform heeft bereikt. Dit scenario is voor een deel niet onaannemelijk, namelijk voorzover het de eigen Richtlijnen van de RJ betreft. Als IFRS verder verbetert, als er een afzonderlijke IFRS komt voor het midden- en kleinbedrijf en voor specifieke bedrijfstakken, als uitdrukkelijk rekening wordt gehouden met de kosten en baten van verslaggeving, dan zou zich een situatie kunnen gaan voordoen dat aan afzonderlijke Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in Nederland geen behoefte meer bestaat. Als die situatie zich ooit zou voordoen, dan is mijn schatting dat we ten minste twintig jaar verder zijn. Maar tegelijkertijd betekent dat nog niet het einde van de gastheer. De andere rol van de RJ zal dan van nog groter belang worden: het als gebundeld Nederlands expertise-orgaan bijdragen aan de kwaliteit van de internationale verslaggeving door het leveren van commentaren, het nemen van initiatieven en het zitting nemen in werkgroepen.

Commensalisme. Het model van het commensalisme is misschien wel de beste beschrijving voor de verhouding tussen de IASB en de RJ in de afgelopen tien jaar. De IASB-haai produceerde regelmatig nieuwe en gewijzigde standaarden en de RJ-zuigvis nam deze zoveel mogelijk over in de eigen Richtlijnen. De Richtlijnen waren gericht op onder andere beursgenoteerde ondernemingen en deze ondernemingen pasten in Nederland IFRS nog niet toe. Maar, zoals gezegd, dat verandert vanaf 2005. Omdat de huidige

IFRS nog vooral gericht is op beursgenoteerde ondernemingen (en ondernemingen van openbaar belang) en de doelgroep van de RJ-Richtlijnen nu vooral zal bestaan uit grote niet-beursgenoteerde ondernemingen, ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf en ondernemingen in bijzondere bedrijfstakken, mag verwacht worden dat de RJ bij de ontwikkeling van eigen Richtlijnen met een grotere distantie zal kijken naar de wijzigingen in IFRS. Echter, tegelijkertijd zal de RJ zich sterker betrokken gaan voelen bij de totstandkoming van IFRS omdat deze nu directe werking zal hebben voor Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen en vrijwillige toepassers.

Mutualisme. Het model van het mutualisme is denk ik het model voor het toekomstige samenleven tussen IASB en RJ. Tijdens de recente 'IASB Meeting with World Standards Setters', waarbij vertegenwoordigers van alle regelgevers ter wereld waren uitgenodigd, was dat ook het model dat de IASB voorstond. De IASB ziet samenwerking met nationale regelgevers als wederzijds bevruchtend en bevorderend: de IASB kan gebruikmaken van lokaal ontwikkelde expertise, kan beter kennis nemen van lokale problemen bij de toepassing van standaarden, en kan profiteren van de kritische commentaren op discussierapporten en ontwerp-standaarden. De nationale regelgevers kunnen bij het ontwerpen van nationale standaarden, zolang daar behoefte aan is, steun vinden bij het werk van de IASB. Om het mutualisme vorm te geven, streeft de IASB naar het opstellen van convenanten, of memoranda of understanding, met de nationale regelgevers. De RJ is in dit model de zeeanemoon en de IASB de heremietkreeft. In de natuur gaat dat goed samen. Heel goed zelfs. Beide schepselen zijn zo aan elkaar verknocht dat als de kreeft besluit naar een grotere schelp te verhuizen, hij er altijd voor zorgt dat hij de zeeanemoon overbrengt op zijn nieuwe behuizing. ■

Literatuur

- Camfferman, C en E. de With, (1996), Raad voor de Jaarverslaggeving: een tijd van komen en een tijd van gaan?, in: *De Accountant*, januari.
- Hoogendoorn, M.N., (2004), Regels over regels. Hoe effectief is de International Accounting Standards Board?, Kluwer.
- Vergoossen, R.G.A., (2003), Raad voor de Jaarverslaggeving: is de tijd van gaan gekomen ?, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 77, no. 1/2, januari/februari, pp. 4-5.
- Wel, F. van der, (1996), RJ: de tijd van gaan is niet gekomen!, in: *De Accountant*, januari.

Noten

- 1 IFRS staat voor International Financial Reporting Standards.
- 2 International Accounting Standards Board.
- 3 Bron: nl.wikipedia.org.
- 4 In mijn oratie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam (Hoogendoorn, 2004) heb ik het werk van de IASB beoordeeld op basis van een aantal criteria: aansluiting op het doel, duidelijk en begrijpelijk, onderling consistent, eerlijk en rechtvaardig, baten hoger dan kosten en zorgvuldige totstandkoming.