

VOORSCHRIFTEN VOOR DE JAARREKENING · INLEIDING

door Dr. J. van Helleman

De jaren zeventig kunnen, gemeten aan het aantal nieuwe voorschriften op het terrein van de financiële verslaggeving, gezien worden als een zeer vruchtbare periode. Niet alleen nieuwe richtlijnen, maar ook instanties die dergelijke richtlijnen uitvaardigen, lijken als paddestoelen uit de grond geschoten te zijn.

De oorzaken van deze ontwikkeling zijn niet gemakkelijk te achterhalen. Niet onaannemelijk is het evenwel dat de algemene maatschappelijke tendens om de vrijheid van handelen van ondernemingen in te dammen en om meer gegevens in de openbaarheid te brengen ook van invloed is geweest op de toenemende regeling van de financiële verslaggeving. Voor internationaal werkende ondernemingen komt daar nog bij de bijzondere politieke aandacht die zij als „multinational” genieten en welke heeft geleid tot de formulering van „codes” door de Verenigde Naties en de OESO die onder meer op de financiële verslaggeving betrekking hebben.

In een groot aantal landen is de inhoud en publikatie van jaarrekeningen gebaseerd op wettelijke bepalingen. Soms zijn deze nogal gedetailleerd, zoals bijv. in West-Duitsland. In andere landen daarentegen zijn de voorschriften globaal, met name ten aanzien van de grondslagen van waardering en winstbepaling, zoals in Nederland, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Canada. In een dergelijke situatie is er ruimte voor een instantie die zich speciaal met de uitwerking van dergelijke grondslagen bezig houdt. Gewoonlijk spelen de accountantsorganisaties op dit terrein de eerste viool, doch er is een tendens waarneembaar om ook andere groeperingen bij dit werk te betrekken.

Ten gevolge van de nationale optiek vanwaaruit voorschriften voor de jaarrekening veelal worden opgesteld, zijn deze internationaal gezien nogal eens tegenstrijdig. Hierdoor worden met name internationaal werkende ondernemingen meer dan eens voor problemen geplaatst. Teneinde harmonisatie van „accounting standards” te bevorderen is het International Accounting Standards Committee (IASC) in het leven geroepen, doch tot nu toe is de invloed van het IASC betrekkelijk beperkt gebleven.

Voor de EG-landen is de vierde EG-richtlijn inzake de jaarrekening van groot gewicht. Hiermee wordt namelijk een belangrijke stap gezet in de richting van coördinatie van de wettelijke bepalingen met betrekking tot de financiële verslaggeving. Ook na implementatie van de 4e EG-richtlijn zullen er echter nog belangrijke verschillen blijven bestaan tussen de diverse EG-landen, niet alleen met betrekking tot de voorschriften zelf, maar ook in de wijze waarop „accounting standards” tot stand komen.

In het vervolg van deze inleiding zal nader worden ingegaan op de regelingen

die er in diverse landen bestaan ten aanzien van de inhoud van jaarrekeningen en op de instanties die daarbij betrokken zijn. Achtereenvolgens zullen de Verenigde Staten, Canada, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Nederland onder de loupe worden genomen. Ten slotte zal aandacht worden besteed aan de activiteiten van de EG en het IASC op het terrein van de financiële verslaggeving.

Verenigde Staten

Wettelijke bepalingen ten aanzien van vorm en inhoud van de jaarrekening zijn er nauwelijks in de Verenigde Staten.

Wel is er een officiële krachtens de wet in het leven geroepen instantie, de Securities and Exchange Commission (SEC), die belast is met het toezicht op de financiële verslaggeving en ook bevoegd is eisen ten aanzien van vorm en inhoud te stellen.

SEC

De belangrijkste taak van de in 1934 door het Congres geïnstitutionaliseerde SEC is de bescherming van het beleggend publiek tegen manipulaties in jaarrekeningen en prospectussen van ondernemingen die een beroep doen op de kapitaalmarkt of wier aandelen ter beurse worden genoteerd. Deze taak is haar opgedragen in de Securities Act van 1933 en de Securities Exchange Act van 1934. Daarnaast zijn in de loop der tijd krachtens diverse andere wetten de SEC bevoegdheden verleend ter bescherming van aandeelhouders.

De Commission bestaat uit vijf leden welke door de President worden benoemd onder goedkeuring van de Senaat. Het hoofdkantoor is gevestigd te Washington D.C. Daarnaast zijn er 9 regionale kantoren en 7 bijkantoren verspreid over het land. De staf, van meer dan 2.000 personen, is ingedeeld in 9 afdelingen, waarvan de Division of Corporation Finance en de Office of the Chief Accountant in het kader van de financiële verslaggeving de belangrijkste zijn. Hun taak is o.a. er op toe te zien dat de informatie die ondernemingen verplicht zijn te verstrekken aan de eisen voldoet.

Hoewel de SEC krachtens de Securities Exchange Act van 1934 de bevoegdheid heeft inhoudelijke eisen te stellen aan waardering en resultaatbepaling is van deze bevoegdheid een spaarzaam gebruik gemaakt. De aandacht is voornamelijk gericht geweest op voorschriften omtrent vorm en presentatie. De eisen zijn neergelegd in Regulation S-X welke in 1940 is uitgevaardigd en daarna regelmatig is aangepast. Deze Regulation moet gelezen worden in samenhang met de sinds 1937 verschijnende Accounting Series Releases (ASR), waarin de SEC haar mening geeft over zaken betreffende vorm en inhoud van de financiële stukken die gedeponeerd moeten worden. Van principiële betekenis is ASR No. 4, uitgegeven in 1938, waarin de Commission als haar mening uitsprak dat de in de jaarrekening gehanteerde grondslagen van waardering en winstbepaling moeten kunnen bogen op belangrijke gezaghebbende steun („substantial authoritative support”). Evenwel werd niet nader omschreven wat hieronder moet worden verstaan. Wel werd verder bepaald dat indien er verschil van mening bestaat tussen de SEC en een geregistreerde onderneming

over de toepassing van een bepaalde waarderingsgrondslag deze geaccepteerd moet worden indien zij op belangrijke gezaghebbende steun kan rekenen en indien het - afwijkende - standpunt van de SEC nog niet eerder in regels of officiële uitspraken is vastgelegd. Hieruit volgt dat het standpunt van de SEC prevaleert boven gezaghebbende bronnen mits het is neergelegd in „rules, regulations or other official releases of the Commission, including the published opinions of its Chief Accountant”.

In de praktijk betekende bovengenoemde opvatting van de SEC dat de ontwikkeling van grondslagen van waardering en winstbepaling in handen werd gelegd van de private sector, i.c. de Amerikaanse accountantsorganisatie (AICPA), althans tot de oprichting van de Financial Accounting Standards Board (FASB) in 1973.

FASB

Door onvrede over de wijze waarop de Accounting Principles Board (APB) van het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) zich van zijn taak kweet om een leidende rol te spelen bij de ontwikkeling van „accounting standards”, alsmede over de eenzijdige samenstelling ervan, werd na voorbereidende studies in 1973 de FASB in het leven geroepen. De FASB bestaat uit zeven leden, die full-time zich aan hun taak kunnen wijden, ter zijde gestaan door een ruime staf van research-medewerkers. De leden van de Board zijn niet alleen afkomstig uit accountantskringen, maar ook uit het bedrijfsleven en de universitaire wereld. Zij worden benoemd door de Financial Accounting Foundation (FAF), welke bestuurd wordt door elf Trustees. Deze zijn afkomstig uit de organisaties die de FAF steunen, t.w. de AICPA (5 Trustees), het Financial Executives Institute (2), de National Association of Accountants (1), de Financial Analysts Federation (1), de American Accounting Association (1) en de Securities Industry Association (1). De financiering geschiedt eveneens hoofdzakelijk via deze organisaties. Ten aanzien van de meer inhoudelijke kant van zijn werk wordt de Board ter zijde gestaan door de Financial Accounting Standards Advisory Council, welke bestaat uit minimaal 20 leden, eveneens benoemd door de FAF.

In de betrekkelijk korte tijd van zijn bestaan heeft de Board een grote activiteit aan de dag gelegd en in wereldwijd verband een zeer belangrijke positie verworven op het terrein van de financiële verslaggeving. De ongeveer 45 standaarden die tot nu toe zijn uitgegeven kenmerken zich door een uitermate degelijke voorbereiding, met een ruime mogelijkheid tot inspraak van belanghebbenden, gestimuleerd door een grote mate van openheid in welhaast alle fasen van voorbereiding. De gebruikelijke gang van zaken houdt in de publikatie van achtereenvolgens een „discussion memorandum”, een „exposure draft” en een „standard”, terwijl na de publikatie van de „exposure draft” gewoonlijk nog een „hearing” wordt gehouden.

Hoewel de FASB een „private body” is, zonder overheidsgezag, is de formele positie van zijn standaarden sterk. De oorzaak hiervan is de uitspraak van de SEC, neergelegd in ASR No. 150 van 20 december 1973, dat de standaarden

uitgevaardigd door de FASB „substantial authoritative support” hebben, terwijl „accounting standards” die daarvan afwijken geacht worden een dergelijke steun te ontberen. Afwijking van FASB-standaarden wordt derhalve door de SEC in stukken die bij haar gedeponeerd moeten worden niet getolereerd. In overeenstemming met deze positie is dat leden van het AICPA krachtens Rule 203 van de Code of Professional Ethics van dit Instituut geen goedkeurende verklaring mogen afgeven bij jaarrekeningen die niet in overeenstemming met de FASB-standaarden zijn opgesteld.

Relatie SEC - FASB

Uit het bovenvermelde blijkt dat de sterke positie van de FASB een afgeleide is, bestaand namelijk bij de gratie van de SEC die in eerste instantie bekleed is met de wettelijke bevoegdheid tot het geven van voorschriften op het terrein van de jaarrekening. De eerste keer dat de FASB nadrukkelijk met deze situatie geconfronteerd werd, was in 1977 bij de uitvaardiging van een standaard omtrent de verslaggeving door olie en gas producerende maatschappijen (FAS-19). Hierin werd de z.g. „full cost-method” verworpen en de z.g. „successful efforts-method” als enige wijze van behandeling van boorkosten toegestaan. Onder politieke druk, gestimuleerd door een lobby van de vele kleine onafhankelijke oliemaatschappijen heeft de SEC toen gemeend zelf voorschriften te moeten uitvaardigen, waarin beide methoden werden toegestaan (ASR No. 253). Vervolgens heeft de Board FAS-19 op de door de SEC gewenste wijze gemendeerd (FAS-25).

Ook op andere terreinen is de invloed van de SEC onmiskenbaar. Ongetwijfeld is de prominente plaats die current cost-accounting in FAS-33 heeft gekregen in belangrijke mate te danken geweest aan de steun die de Commission aan actuele waarden heeft gegeven (ASR No. 190).

Een en ander betekent echter niet dat de FASB in alle belangrijke kwesties aan de leiband van de SEC loopt. Tot nu toe is de Board tenminste niet gezicht voor de kracht waarmee de Commission Reserve Recognition Accounting pousseert als basis voor waardering en winstbepaling in de olie- en gasindustrie; een onderwerp dat in de Verenigde Staten met zijn vele grote oliemaatschappijen thans sterk in de belangstelling staat.

In het algemeen kan men stellen dat de SEC een sterk stimulerende en ook wel richtinggevende werking heeft op de activiteiten van de FASB, doch dat in beginsel de ontwikkeling van „accounting standards” in handen is van de private sector.

Canada

De wettelijke regeling van de financiële verslaggeving is in Canada op federaal niveau opgenomen in de Canada Business Corporations Act (CBCA) van 1975, welke slechts een raamwerk geeft en met betrekking tot de inhoud van de jaarrekening geen details kent. Hiermee is de situatie gecontinueerd die ook al bestond onder de voorloper van de CBCA, de Canada Corporations Act van 1965, waarin de algemene eis was opgenomen dat de jaarstukken een getrou-

we weergave van vermogen en resultaat moeten zijn. Voorschriften voor de toepassing van bepaalde grondslagen van waardering en winstbepaling werden niet gegeven. Wel diende de accountant in zijn verklaring te vermelden of de jaarstukken in overeenstemming met „generally accepted accounting principles” waren opgesteld.

De ontwikkeling van dergelijke algemeen aanvaarde beginselen van financiële verslaggeving is in 1946 door het Canadese instituut van „chartered accountants” (CICA) ter hand genomen.

In 1972 werd een nieuwe organisatorische opzet gerealiseerd, welke onder meer inhield dat een „Accounting Research Committee” (ARC) werd ingesteld met als taak het doen van aanbevelingen op het terrein van de financiële verslaggeving. De aanbevelingen worden als Recommendations gepubliceerd in het CICA Handbook.

De cursief gedrukte Recommendations hebben een verplichtend karakter. In Regulation 44, behorend bij de hiervoor genoemde Canada Business Corporations Act (CBCA), is namelijk voorgeschreven dat ondernemingen hun jaarrekening in overeenstemming met deze Recommendations moeten opmaken. Ook voor de leden van het CICA zijn de Recommendations verplichtend, krachtens dezelfde Regulation, waarin is opgenomen dat de accountants-verklaring in overeenstemming met de CICA-Recommendations, welke naast een „accounting”-sectie ook nog een „auditing”-sectie bevatten, moet worden opgemaakt.

Door de wettelijke status van de Recommendations is de positie van het Accounting Research Committee (ARC) van grote betekenis geworden. Het ARC bestaat uit 22 leden, waarvan twee derde CICA-lid moet zijn. De overige leden zijn afkomstig uit het Financial Executives Institute, de Society of Industrial Accountants, de General Accountants Association en de Financial Analysts Federation.

De werkwijze van het ARC houdt gewoonlijk in dat per onderwerp een „task force” wordt geformeerd die het probleem analyseert en een discussiestuk schrijft. Op basis hiervan publiceert het ARC een „exposure draft”, die na amendering op basis van ontvangen commentaar als een Recommendation in het CICA Handbook wordt opgenomen.

Naast de hierboven beschreven regeling op federaal niveau, bestaan er op provinciaal niveau ook wettelijke bepalingen ten aanzien van de jaarrekening van ondernemingen die onder deze wetten vallen. In een aantal gevallen gaan deze niet zover als de federale wet.

Verenigd Koninkrijk

De financiële verslaggeving van ondernemingen is in het Verenigd Koninkrijk geregeld in de Companies Acts van 1948, 1967, 1976 en 1980. De daarin vervatte voorschriften met betrekking tot de inhoud van de jaarrekening zijn niet erg gedetailleerd. Voor grondslagen van waardering en winstbepaling geldt dat zij toegepast mogen worden indien zij leiden tot een „true and fair view” van vermogen en resultaat.

In de Companies Acts is niet nader omschreven op welke wijze een getrouw beeld van vermogen en resultaat kan worden verkregen. De invulling van dit begrip is in de praktijk overgelaten aan de Engelse accountantsorganisaties en hun leden. Daartoe werden door het Engelse instituut aanbevelingen („Recommendations”) opgesteld. In algemene zin huldigt men het standpunt dat een getrouw beeld slechts kan worden verkregen indien de indeling en groepering van posten op de balans en winst- en verliesrekening adequaat is en indien algemeen aanvaarde beginselen van waardering en resultaatbepaling stelselmatig worden toegepast.

Teneinde de ontwikkeling van „accounting standards” te bevorderen en de gevarieerdheid ervan in de praktijk te beperken, werd in 1969 door het Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) het Accounting Standards Committee (ASC) opgericht. Andere accountantsorganisaties traden na kortere of langere tijd toe tot het ASC, t.w. het Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) in 1970, het Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI) in 1970, de Association of Certified Accountants (Association) in 1971, het Institute of Cost and Management Accountants (ICMA) in 1971 en het Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) in 1976.

Het ASC bestaat sedert 1976 uit 23 leden, part time en ongehonoreerd, benoemd door de zes aangesloten organisaties uit hun leden, in de volgende verhouding: ICAEW 12 leden, ICAS 3 leden en de overige organisaties 2 leden. Minder dan de helft van de leden is werkzaam in het openbare beroep (10), de meerderheid komt uit het bedrijfsleven (8), van de overheid of de universiteit (tesamen 5).

De staf bestaat slechts uit twee research-medewerkers van het ICAEW, zodat in hoge mate een beroep wordt gedaan op de vrijwillige medewerking van de leden en hun organisatie.

De werkwijze van het ASC houdt in dat per onderwerp een research-rapport wordt vervaardigd op basis waarvan een ontwerp-standaard wordt opgesteld, die becommentarieerd wordt door deskundigen uit het beroep en het bedrijfsleven. Vervolgens wordt ter verkrijging van commentaar een „exposure draft” op ruime schaal gepubliceerd; tevens worden hearings gehouden. Vervolgens wordt een Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) aan de besturen van de zes aangesloten accountantsorganisaties ter goedkeuring voorgelegd. Deze organisaties zijn namelijk uiteindelijk verantwoordelijk voor de uitvaardiging van een SSAP, terwijl de publikatie van een „exposure draft” tot de competentie van de ASC zelf behoort. Tot dusverre zijn er 27 „exposure drafts” gepubliceerd en 17 SSAP's uitgevaardigd.

De status van de SSAP's is de volgende. Van de leden van de aangesloten organisaties wordt verwacht dat zij de standaarden zullen naleven. Dit geldt zowel voor de leden in het bedrijfsleven als die in het openbare beroep. In elk geval dienen belangrijke afwijkingen van de SSAP's in de jaarrekening vermeld en toegelicht te worden; voorts dienen de gevolgen, indien van wezenlijke betekenis, gekwantificeerd te worden, tenzij dat op praktische bezwaren zou stuiten of een misleidend beeld zou oproepen.

De status van de SSAP's is nog verhoogd doordat het bestuur van de London Stock Exchange van genoteerde Britse ondernemingen verwacht dat zij hun jaarrekeningen in overeenstemming met de SSAP's opmaken en eventuele afwijkingen vermelden en toelichten.

De sancties op afwijkingen gaan in het algemeen echter niet verder dan een kwalificatie in de accountantsverklaring (qualified audit report) en de nadelige gevolgen die daaraan verbonden zijn voor de onderneming. De indruk bestaat dat vele ter beurze genoteerde ondernemingen de SSAP's naleven. Hierop vindt echter geen actieve en systematische controle plaats.

Ten gevolge van kritiek op de standaarden uit eigen kring, alsmede door de internationale ontwikkeling, met name in de Verenigde Staten, is in 1978 door de ASC een Review Group in het leven geroepen die het gehele proces van totstandkoming en de positie van SSAP's moest evalueren en ook voorstellen ter verbetering moest doen. In het rapport dat deze Review Group eind 1978 publiceerde worden echter geen fundamentele wijzigingen voorgesteld. Tot dusverre is over de uitvoering van de gedane aanbevelingen nog geen beslissing genomen.

Frankrijk

De regeling van de financiële verslaggeving in Frankrijk wijkt sterk af van die in Angelsaksische landen. Algemene voorschriften omtrent de boekhouding van ondernemingen worden aangetroffen in de Code de commerce en de Loi sur les sociétés commerciales (24 juli 1966). Zij houden onder meer in dat de jaarrekening getrouw en stelselmatig moet zijn.

Op de bepaling van vermogen en resultaat hebben enerzijds de fiscale gevolgen grote invloed, omdat krachtens de Code générale des impôts het commerciële resultaat uitgangspunt is voor de belastingheffing, terwijl anderzijds de Loi sur les sociétés commerciales voor de waardering en resultaatbepaling naar fiscale voorschriften daaromtrent verwijst.

De inrichting van de administratie, de terminologie, de methoden van waardering en winstbepaling etc., zijn zeer gedetailleerd aangegeven in het Plan comptable général (1947, herzien in 1957) en de ongeveer 70 hiervan afgeleide Plans comptables professionnels, welke gelden per bedrijfstak. Deze plannen hebben niet alleen een bedrijfseconomische functie, maar spelen ook een belangrijke rol in de ontwikkeling van overheidsstatistieken en nationale planning. De ontwikkeling van het Plan comptable général valt onder de verantwoordelijkheid van het Conseil national de la comptabilité (CNC), bestaande uit meer dan 100 leden afkomstig uit het accountantsberoep, het bedrijfsleven en de overheid. Het CNC adviseert de Minister van Economische Zaken inzake alle aangelegenheden betreffende het Plan comptable.

De Comités professionnels welke opgezet zijn voor de ontwikkeling van plannen per bedrijfstak ressorteren onder het CNC. Het Plan général is op zichzelf niet verplichtend voor ondernemingen, de bedrijfstakplannen zijn dat in beginsel wel, hoewel niet op alle onderdelen. Niet toegestane afwijkingen kunnen gestraft worden met een boete.

Het Plan comptable heeft in de praktijk zeer grote invloed op de verslaggeving, hetgeen nog versterkt wordt door de grote aandacht die er in comptabele opleidingen aan geschonken wordt.

De belangrijkste Franse accountantsorganisatie, de *Ordre des experts-comptables et des comptables agréés* (OECCA), geeft zelf ook aanbevelingen (*recommandations*) uit op het terrein van de financiële verslaggeving. Deze aanbevelingen spelen echter niet zozeer een zelfstandige, doch meer een voorbereidende rol in de ontwikkeling van het Plan comptable.

Het toezicht op de verslaggeving van ter beurze genoteerde ondernemingen is in handen gelegd van de *Commission des opérations de bourse* (COB), die in 1967 in het leven is geroepen en in 1970 wettelijke bevoegdheden heeft gekregen ter zake van onderzoek van gepubliceerde jaarverslagen. De COB kan individuele ondernemingen aanwijzingen geven voor verbetering of rectificatie van hun financiële informatie en in het algemeen voorstellen doen tot wijziging van voorschriften op dit gebied. Het rapport van haar bevindingen, dat zij jaarlijks aan de Franse president uitbrengt, wordt gepubliceerd.

Nederland

De wettelijke bepalingen met betrekking tot de financiële verslaggeving, neergelegd in het Burgerlijk Wetboek (Boek 2, titel 6), zijn betrekkelijk ruim geformuleerd. Ten aanzien van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling is slechts voorgeschreven dat zij moeten voldoen aan normen, die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.

Tijdens de parlementaire behandeling sprak de Minister van Justitie in de Memorie van Toelichting evenwel de verwachting uit dat het georganiseerde bedrijfsleven en de accountantsorganisatie door middel van inventarisatie en toetsing richting zouden geven aan de toe te passen normen.

In deze verwachting is hij niet beschaamd geworden. Na de inwerkingtreding van de wet in 1971 hebben het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), de Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden, de Federatie Nederlandse Vakbeweging en het Christelijk Nationaal Vakverbond het z.g. Tripartiete Overleg (TO) gevormd. Het TO bestaat uit vertegenwoordigers van de genoemde organisaties, derhalve ook uit vertegenwoordigers van de vakbonden, hetgeen internationaal gezien uitzonderlijk is. Omtrent samenstelling en werkwijze zijn geen formele regelingen getroffen.

De eerste ontwerp-Beschouwing van het TO werd nog in 1971 gepubliceerd; in 1974 werd dit ontwerp een definitieve Beschouwing. De status van de Beschouwingen was vrijblijvend. Op niet-naleving rustte geen enkele sanctie. Teneinde in deze situatie verandering te brengen zijn in 1980 de drie op dat tijdstip reeds definitief geworden Beschouwingen herschreven en als ontwerp-Richtlijnen opnieuw gepubliceerd. Hierin zijn z.g. stellige uitspraken vet gedrukt. Het TO verwacht van het bedrijfsleven en de accountants dat deze stellige uitspraken toegepast zullen worden en dat afwijkingen gespecificeerd vermeld, gemotiveerd en waar mogelijk gekwantificeerd zullen worden. Tot dusverre zijn evenwel noch door het bedrijfsleven, noch door de accountantsorganisatie stappen ondernomen om naleving van de Richtlijnen met sancties

te treffen, waarbij echter in aanmerking moet worden genomen dat de Richtlijnen thans nog in een ontwerpstadium verkeren.

Hoewel het moeilijk valt na te gaan wat de invloed van de publikaties van het TO op de financiële verslaggeving is, bestaat de indruk dat in toenemende mate rekening met deze aanbevelingen wordt gehouden.

Toetsing van jaarrekeningen aan de wettelijke bepalingen geschiedt, afgezien van de organen van de vennootschap en de registeraccountants, door de Ondernemingskamer van het Gerechtshof te Amsterdam. Gelet op de passieve rol van de Ondernemingskamer, die alleen maar beslissingen neemt in geschillen die aan haar voorgelegd worden, is zij evenwel niet in de positie een belangrijke functie te vervullen in de ontwikkeling van grondslagen van waardering en resultaatbepaling. Bij haar standpuntbepaling vormen de publikaties van het TO „een” (en niet: „de”) gezaghebbende bron.

Europese Gemeenschap (EG)

De coördinatie van de wettelijke regeling van de financiële verslaggeving in de lid staten is één van de taken van de EG. Op dit terrein is in 1978 de vierde EG-richtlijn door de Raad van Ministers goedgekeurd. Thans wordt deze in de EG-landen geïmplementeerd. Als gevolg van de invoering van deze richtlijn zullen van de hiervoor besproken landen met name in het Verenigd Koninkrijk en in Nederland de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening stringenter en gedetailleerder worden. In Frankrijk zal naast de wet vooral het Plan comptable aangepast worden. Verwacht mag worden dat het Contact-comité, dat in Brussel krachtens de vierde EG-richtlijn in het leven is geroepen om de aanpassing van de wetgeving van de lid staten te begeleiden, zich in de toekomst over onderwerpen zal buigen die in de richtlijn nog buiten beschouwing zijn gebleven. Door deze ontwikkeling wordt de ruimte voor nationale regelgevende instanties wel aanmerkelijk ingeperkt, maar zeker niet overbodig gemaakt.

International Accounting Standards Committee (IASC)

Het IASC is opgericht in 1973 door accountantsorganisaties uit Australië, Canada, Duitsland, Frankrijk, Japan, Mexico, Nederland, het Verenigd Koninkrijk en Ierland en de Verenigde Staten, met als doel door middel van de uitvaardiging van „internationale standaarden” een betere kwaliteit van de verslaggeving te bewerkstelligen.

De aangesloten organisaties hebben zich verplicht de naleving van deze standaarden te bevorderen en te bewerkstelligen dat afwijkingen in de jaarrekening worden vermeld, dan wel dat in de accountantsverklaring een mededeling omtrent de afwijking wordt opgenomen.

Sinds de oprichting is het aantal aangesloten accountantsorganisaties sterk toegenomen. Thans zijn deze afkomstig uit meer dan 40 landen. Inmiddels zijn er 19 „exposure drafts” gepubliceerd en 13 definitieve standaarden. Voor de

in deze inleiding besproken landen zijn de internationale standaarden weinig knellend omdat zij in het algemeen verwoorden wat in deze landen al voorgeschreven of aanbevolen is.

Introductie van de IASC-standaarden geschiedt gewoonlijk door aanpassing, voorzover nodig, van de reeds in het desbetreffende land van kracht zijnde richtlijnen of introductie van nieuwe volgens de in dat land gebruikelijke procedures. In Nederland bijv. door middel van ontwerp richtlijnen van het TO.

De omstandigheid dat niet de regelgevende instanties, maar uitsluitend accountantsorganisaties lid zijn van het IASC kan in toenemende mate het goed functioneren ervan belemmeren, tenzij voor dit probleem een oplossing wordt gevonden. Hierin schuilt waarschijnlijk ook de reden waarom het IASC nog geen leidende rol bij de internationale harmonisatie van „accounting standards” heeft kunnen spelen, doch - noodgedwongen - veeleer een afwachtede houding heeft moeten aannemen. Een en ander komt met name tot uiting indien voorschriften in de belangrijkste industriële landen onderling conflicteren, zoals ten aanzien van „inflation accounting”, latente belastingverplichtingen, omrekening van vreemde valuta's e.d.. Het IASC laat dan gewoonlijk alle methoden toe.

Verenigde Naties en OESO

Binnen deze internationale organisaties wordt thans gewerkt aan de totstandkoming van „codes” die in de toekomst van invloed kunnen zijn op de verslaggeving van multinationale ondernemingen. Doordat de inhoud ervan evenwel praktisch geheel buiten het bestek van de hierna opgenomen artikelen valt, wordt er verder aan voorbij gegaan.

Samenvatting

In de Angelsaksische landen en Nederland treft men thans weinig gedetailleerde wettelijke bepalingen aan met betrekking tot waardering en winstbepaling. Gebruikelijk is dat in deze landen een „private body”, zoals de FASB in de Verenigde Staten, het ARC in Canada, het ASC in het Verenigd Koninkrijk en het TO in Nederland, zich belast met de ontwikkeling van grondslagen van financiële verslaggeving. Ook in Frankrijk speelt het CNC tot op zekere hoogte deze rol. De leden van deze organen zijn gewoonlijk afkomstig uit het accountantsberoep, het bedrijfsleven in de ruimste zin of de overheid.

De status van de standaarden die de regelgevende instanties uitvaardigen verschilt nogal van land tot land. In de Verenigde Staten en Canada heeft deze praktisch een wettelijk niveau. In het Verenigd Koninkrijk is de positie minder gezaghebbend en rust de plicht tot nakoming voornamelijk op de leden van accountantsorganisaties. In Nederland is de status nog erg vrijblijvend. De Franse situatie is gecompliceerder, omdat het CNC formeel gezien de Minister adviseert en het niet de enige instantie is die zich met „accounting standards” bezighoudt.

Door de aanpassing van de nationale wetgevingen aan de vierde EG-richtlijn zal in het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Frankrijk de speelruimte van resp. het ASC, het TO en het CNC ingeperkt worden. Indien het Brusselse contact-comité zich vervolgens met waarderingsvraagstukken die in de vierde EG-richtlijn buiten beschouwing zijn gebleven zal gaan bezighouden, kan het werkterrein nog verder verkleind worden. Toch valt niet te verwachten dat de bestaande regelgevende instanties overbodig zullen worden.

De incorporatie van „accounting standards” in de wet die door bovengenoemde ontwikkeling in een aantal EG-landen zal plaatsvinden, gevoegd bij de alreeds sterke formele positie van uitspraken van de FASB en het ARC bergt wel een potentieel gevaar in zich voor internationaal werkende ondernemingen, welke tussen wal en schip terecht dreigen te komen indien dwingende nationale voorschriften met elkaar in strijd blijken te zijn.

Aan het ontbreken of de gebrekkige werking van internationale harmonisatie heeft tot dusverre ook het IASC weinig kunnen veranderen. Mogelijkerwijs is hier een taak weggelegd voor de OESO, die als internationale organisatie waarin de belangrijkste industriële landen participeren een platform zou kunnen zijn, waarop met het nodige gezag coördinerende activiteiten ontplooid zouden kunnen worden.

Literatuur

- Accounting Standards Committee, *Setting Accounting Standards: a consultative document*, London 1978.
- Beckman, H., Het tripartiete overleg en jaarverslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, februari 1980, pp. 50-61.
- Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen*, Kluwer, Deventer.
- CICA Handbook*, Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto 1975.
- Collins, Lionel, The New Dynamic of French Accounting, *The Accountant*, June 5th, 1980, pp. 829-831.
- Helleman, J. van, *Omrkening van vreemde valuta's*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1978.
- Lefebvre, Francis, *Memento pratique*, Comptable 1980.
- Lemon, W. Moreen and David A. Wilson, Establishing financial accounting standards: alternatives for Canada, *CA magazine*, June 1974, pp. 20-24.
- Rappaport, Louis H., *SEC Accounting Practice and Procedure*, Third Edition, New York 1972.
- Richlijnen voor de jaarrekening*, Kluwer, Deventer.
- Rosen, Irving L., Should governments regulate public accounting? *CA magazine*, April 1980, pp. 24-27.
- Rules of Procedure*, Amended and Restated Effective January 1, 1978, Financial Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut.
- Statement of Policy on the Establishment and Improvement of Accounting Principles and Standards*, Accounting Series Release No. 150, December 20, 1973. Securities and Exchange Commission, Washington D.C.
- Statement of Position on Study entitled „The Accounting Establishment”*, Financial Accounting Foundation, Financial Accounting Standards Board, April 14, 1977.
- White, David A., Financial Disclosure under the Canada Business Corporations Act, *CA magazine*, March 1976, pp. 33-40.
- Zeff, Stephan A., Forging accounting principles in Canada, *Canadian, Chartered Accountant*, May 1971, pp. 324-330, June 1971, pp. 396-402.