

# Betekenis van internationale standaarden voor de Nederlandse wet- en regelgeving

*Prof. Dr. J. van Helleman en Prof. Dr. J. Klaassen*

THEMA

## 1 Inleiding

Wet- en regelgeving op het terrein van de financiële verslaggeving is een fenomeen dat in Nederland met name sinds de jaren zestig tot stand is gekomen. Tot die tijd was er slechts een enkel artikel in het Wetboek van Koophandel en een aantal vrijblijvende aanbevelingen in studierapporten van werkgevers- of accountantsorganisaties. De eerste Nederlandse wet op dit terrein was de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen (WJO 1970) die totstandkwam in het kader van een algehele herziening van het ondernemingsrecht, die in belangrijke mate was ingegeven door de wens de verhoudingen in ondernemingen te moderniseren en te democratiseren.

In de WJO werden geen uitgebreide bepalingen opgenomen voor waardering, resultaatbepaling of presentatie, omdat de meningen hierover nog niet voldoende waren uitgekristalliseerd maar ook om maatschappelijke ontwikkelingen op dit terrein de nodige ruimte te geven. De minister sprak de verwachting uit dat het georganiseerde bedrijfsleven en de accountants hier een taak zouden zien, zodat er geen lacune zou ontstaan. Zo werd in 1969 het Tripartiete Overleg opgericht, later – in 1982 – opgevolgd door de Raad voor de Jaarverslaggeving.

In deze periode van eind jaren zestig tot heden zijn twee internationale ontwikkelingen van dominante betekenis geweest voor de Nederlandse wet- en regelgeving met betrekking tot financiële verslaggeving. Op het terrein van de wetgeving is dat het totstandkomen van Europese richtlijnen, met name de Vierde (1978) en de Zevende (1983), die de oorspronkelijke WJO aanzienlijk hebben veranderd en uitgebreid,

terwijl op het gebied van regelgeving het uitkomen van internationale standaarden door het in 1973 opgerichte IASC van groot belang is geweest.

In beide gevallen is echter geen sprake geweest van eenrichtingsverkeer. Met name in het IASC, waarvan het NIVRA medeoprichter was, is met betrekking tot diverse onderwerpen een belangrijke Nederlandse inbreng geweest. In dit artikel zal hierop nader worden ingegaan.

Verder zal met name de betekenis van internationale standaarden (de IAS) voor de Nederlandse wet- en regelgeving worden belicht en zal een evaluatie worden gegeven van de positie van de IAS als zelfstandige set van standaarden in het kader van de Nederlandse wet en de Europese richtlijnen.

## 2 Betrokkenheid van Nederland bij het werk van het IASC

Vanaf de oprichting is het Nederlands accountantsberoep, en met name het NIVRA, betrokken geweest bij het werk van het IASC. Het NIVRA behoorde in 1973 tot de oprichters van deze organisatie en een of meer vertegenwoordigers van het NIVRA hebben vanaf het begin deel uitgemaakt van de Board, het orgaan van het

---

Prof. Dr. J. van Helleman RA is directeur van KPMG, hoogleraar Accounting aan de KUB en voorzitter van de RJ.

Prof. Dr. J. Klaassen is hoogleraar bedrijfseconomie aan de Vrije Universiteit te Amsterdam, directeur KPMG Accountants N.V. en lid van het International Accounting Standards Committee.

IASC dat belast is met het ontwerpen en uitvaardigen van verslaggevingsregels.

Tijdens het Nederlandse voorzitterschap van het IASC in 1981 werd besloten niet alleen accountants, maar ook vertegenwoordigers van internationale organisaties werkzaam op dit terrein zoals beurzen, banken, financiële directeuren en dergelijke, evenals vertegenwoordigers van de Verenigde Naties door middel van het instellen van een Consultative Group bij het ontwikkelen en uitvaardigen van de IAS te betrekken. Sindsdien heeft deze verbreding van betrokkenheid en draagvlak zich verder uitgestrekt tot de samenstelling van de Board met de komst van leden werkzaam in het bedrijfsleven of als financieel analist (1986) en waarnemers van de FASB (1988), de Europese Commissie (1990) en IOSCO (1996).

Tot de verplichtingen die de oprichters en latere toetreders tot het IASC op zich namen behoorden:

- de verplichting het werk van het IASC in eigen land te steunen door iedere internationale standaard in dat land te publiceren;
- de verplichting overheden en nationale standard-setters ervan te overtuigen dat internationale accounting standaarden (de IAS) zouden moeten worden toegepast in gepubliceerde financiële overzichten en dat van deze toepassing melding zou worden gemaakt.

Vanuit het NIVRA is er steeds binnen het voormalige Tripartiete Overleg (TO) en vervolgens in de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) op aangedrongen om bij het ontwerpen van Beschouwingen en Richtlijnen acht te slaan op de uitkomsten van het werk van het IASC. Dat heeft er onder meer toe geleid dat bij het ontwerpen van richtlijnen steeds expliciet wordt nagegaan of deze gelijk zijn aan de IAS. Punten van verschil worden uitdrukkelijk vermeld in een bijlage bij de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Overigens was het in de beginfase niet al te moeilijk om bij het formuleren van Nederlandse verslaggevingsregels ook te zorgen dat aan internationale verslaggevingsregels werd voldaan, omdat bij het ontwerpen van de internationale verslaggevingsregels tot eind jaren tachtig veel opties werden ingebouwd. Veel leden van de Board van het IASC zorgden ervoor

dat de praktijk in hun land ten minste als een van de opties in de internationale regels werd opgenomen. Dit laatste was niet langer mogelijk na aanvaarding door het IASC van de Statement of Intent met het oog op de erkenning van de IAS door IOSCO. Toen werd het policy van het IASC om zoveel mogelijk de bestaande opties, dat wil zeggen verschillende naast elkaar erkende mogelijkheden voor balanswaardering of resultaatbepaling, te schrappen. Het streven werd er meer en meer op gericht om tot uniforme verslaggevingseisen en steeds concretere regels te komen. Dit leidde er allengs toe dat in Nederland veelgebruikte waarderingsregels niet langer voldeden aan de IAS. Kortom, de praktijk verwijderde zich van de standaarden doordat de standaarden steeds dwingender voorschriften bevatten en minder opties openlieten.

Eind jaren zeventig was er geen groot verschil tussen de eisen die de IAS stelden en de verslaggevingspraktijk van grote Nederlandse ondernemingen. Toch is het NIVRA er niet in geslaagd de verplichting die zij op zich had genomen, bevorderen dat ondernemingen zouden vermelden dat zij internationale standaarden toepasten, ook in de praktijk geaccepteerd te krijgen. Er zijn daartoe in de jaren zeventig wel pogingen gedaan, maar deze zijn gestrand<sup>1</sup>. De discussie ging daarbij simultaan over de afdwingbaarheid van de Beschouwingen en Richtlijnen van de RJ enerzijds en de IAS anderzijds. Het NIVRA-bestuur overwoog aan haar leden voor te schrijven om het al dan niet volgen van deze regels te melden in de accountantsverklaringen. Dit leidde in 1982 tot een concept-meningsuiting van het NIVRA-bestuur om in de accountantsverklaring melding te doen van het al dan niet toepassen van de definitieve Richtlijnen van de RJ<sup>2</sup>. Het NIVRA heeft het destijds echter niet aangedurfd deze meningsuiting tot regel voor registeraccountants te verheffen omdat de Richtlijnen en de daarin begrepen IAS door het bedrijfsleven kennelijk onvoldoende als norm werden erkend, terwijl er ook twijfel was over de juridische houdbaarheid van de gekozen positie. Wel is er later een uitspraak van de Raad van Tucht van het NIVRA geweest, waarin een accountant is veroordeeld omdat hij bij de beoordeling van een waarderingsgrondslag geen aandacht had geschonken aan het feit dat deze grondslag niet in overeenstemming was met de Richtlijnen van de RJ<sup>3</sup>.

### 3 IAS en de Nederlandse wetgeving op het gebied van de jaarverslaggeving

De Nederlandse wetgeving inzake de jaarverslaggeving (Titel 9 Boek 2 BW) bevat geen enkele verwijzing naar de IAS. Het toepassen van deze standaarden is dan ook niet expliciet toegestaan, maar evenmin verboden. Voorzover de concrete inhoud van de IAS tot een wijze van waarden en presentatie leidt die in overeenstemming wordt geacht met de Nederlandse wetgeving op het gebied van de jaarverslaggeving, is er geen bezwaar dat ondernemingen internationale standaarden toepassen. Dit leidt dus tot de vraag of de Nederlandse wetgeving veranderingen bevat voor toepassing van de IAS. Tot nu toe zijn die veranderingen tamelijk beperkt gebleven.

Recentelijk zijn door het IASC echter diverse standaarden uitgevaardigd die min of meer strijdig zijn met Nederlandse wettelijke voorschriften. Dit houdt dus in dat Nederlandse ondernemingen niet altijd een jaarrekening kunnen opstellen die zowel aan de Nederlandse wetgeving als aan de IAS voldoet. Waarschijnlijk is deze situatie niet door de wetgever voorzien of gewenst. De Nederlandse wetgeving heeft, door in ruime mate gebruik te maken van opties in de Vierde en Zevende EG-Richtlijn, altijd een vrij grote speelruimte aan ondernemingen gelaten voor de keuze van waarderingsgrondslagen. Daardoor is men niet in de situatie gekomen dat de nationale wetgeving, door striktere wetgeving dan op grond van de Vierde en Zevende Richtlijn noodzakelijk was, als barrière zou fungeren om zoveel mogelijk aan te sluiten bij internationale ontwikkelingen. Uit recent onderzoek van de Europese Commissie is gebleken dat er slechts op enkele punten strijdigheid is tussen de EG-Richtlijnen en de IAS. Dit onderzoek, dat overigens slechts tot 1998 gaat en waarin de meest recente standaarden derhalve niet zijn meegenomen, heeft aangetoond dat tot dan toe de Vierde en Zevende Richtlijn geen belangrijke belemmering voor ondernemingen zijn geweest om internationale accounting-standaarden toe te passen. Dit neemt niet weg dat in een aantal landen, omdat men daar de opties van de Vierde en Zevende EG-Richtlijn maar ten dele in de wetgeving heeft overgenomen, de situatie minder gunstig is voor toepassing van de IAS. Kortgeleden is onder andere in Duitsland, Frankrijk, Italië en België expliciet wetgeving uitgevaardigd waarbij het onder bepaalde voor-

waarden is toegestaan de IAS toe te passen, ook als deze strijdig zijn met de nationale wet. Deze vrijheid is met name toegestaan aan beursgenoteerde internationaal georiënteerde ondernemingen om hen de mogelijkheid te bieden een vorm van verslaggeving toe te passen die ook op belangrijke buitenlandse kapitaalmarkten erkend is. Overigens is een duidelijke policy van de Europese Commissie dat zij niet toestaat dat de nationale wetgeving de mogelijkheid opent om bij toepassing van buitenlandse regels van de Vierde en Zevende EG-Richtlijn af te wijken.

De punten waarop de Europese Richtlijnen eisen stellen die het voor ondernemingen binnen de EU onmogelijk maken zonder meer de IAS toe te passen, zijn de volgende:

- 1 de Richtlijnen verbieden waardering van sommige posten tegen marktwaarde, waardoor bepaalde financiële instrumenten niet tegen marktwaarde mogen worden gewaardeerd, terwijl zij dat volgens de IAS juist wel moeten;
- 2 krachtens de Richtlijnen dienen voor bepaalde risico's voorzieningen te worden genomen, terwijl de IAS verbieden voorzieningen te nemen in situaties waarin er met de tegenpartij nog geen rechtsbetrekking is die tot een betalingsverplichting leidt;
- 3 krachtens de Richtlijnen dienen zelfvervaardigde immateriële vaste activa over een periode van maximaal 5 jaar te worden afgeschreven terwijl IAS 38 afschrijving over de economische levensduur voorschrijft, met een maximum van 20 jaar.

Hieruit blijkt dat het aantal verschillen dat het voor Europese ondernemingen onmogelijk maakt om wegens strijdigheid met de Vierde en Zevende Richtlijn de IAS toe te passen, thans nog beperkt is. Met betrekking tot Nederland kan, ondanks het feit dat de wetgever niet expliciet refereert aan de IAS de indruk toch niet anders zijn dan dat de Nederlandse wetgever positief tegenover deze standaarden staat. Dit is onder andere gebleken toen in het begin van de jaren tachtig in het kader van de toepassing van het toenmalige artikel 408 betreffende vrijstelling van deelconsolidatie het Ministerie van Justitie in een Algemene Maatregel van Bestuur schreef dat jaarrekeningen die voldoen aan de IAS geacht worden informatie te verschaffen equivalent aan die welke vereist is volgens de Vierde en Zevende EG-Richtlijn<sup>4</sup>.

Desondanks kent de Nederlandse wet enkele beperkingen in het toepassen van de IAS die verdergaan dan de Europese Richtlijnen, zoals het niet zonder meer toestaan van verkrijgingsprijs als waardering van deelnemingen in de enkelvoudige balans.

#### **4 Betekenis van de IAS voor de Nederlandse Richtlijnen**

##### *4.1 Beschouwingen van het Tripartiete Overleg*

Het Tripartiete Overleg (TO) begon zijn activiteiten in 1969, dus vier jaar voordat het IASC werd opgericht. Zijn taak was de in het maatschappelijk verkeer gehanteerde grondslagen voor waardering en winstbepaling te inventariseren en te toetsen teneinde invulling te geven aan de wettelijke eis dat deze grondslagen moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.

Bij het uitvoeren van deze taak heeft het TO vanaf het begin blijk gegeven van een internationale oriëntatie, ongetwijfeld geïnspireerd door degenen die het feitelijke werk ter hand namen, te weten de leden van de Commissie Advies Jaarverslaggeving van het NIVRA<sup>5</sup>. Dit kwam met name tot uitdrukking in het gebruikmaken van onderzoeksrapporten van het Amerikaanse accountantsinstituut en uitspraken van de hiermee gelieerde Accounting Principles Board<sup>6</sup>. Zowel bij de keuze van de onderwerpen (gerelateerd aan belangrijke balansposten) als bij de inhoudelijke uitwerking ervan (bijvoorbeeld bij deelnemingen) is de Amerikaanse invloed traceerbaar. Met de komst van het IASC deed zich de vraag voor in welke relatie de internationale standaarden zouden moeten staan tot de uitspraken van het TO, neergelegd in de Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen.

In formele zin was niet het TO, maar het NIVRA lid van het IASC, met de daaraan verbonden rechten en plichten, hoewel in de praktijk ook het TO in duidelijke wisselwerking stond met het IASC. De wederzijdse beïnvloeding kwam vooral tot gelding door personele unies van de leden van de Commissie Advies Jaarverslaggeving (CAJ) van het NIVRA en het TO enerzijds en leden van IASC Steering Committees of de Board anderzijds<sup>7</sup>.

Verder gaf het TO commentaar op Exposure Drafts van het IASC. Door dit nauwe contact werd ook gestimuleerd dat de inhoud van de IAS zoveel mogelijk in de Beschouwingen werd geïncorporeerd. Voor het NIVRA was dat mede een geëigende methode om zich te kwijten van zijn taak als lid van het IASC om de uitgegeven standaarden zoveel mogelijk toepassing te doen vinden in Nederland.

##### *4.2 Richtlijnen voor de Jaarrekening*

Eind jaren zeventig groeide er, met name in de kringen van het NIVRA, onvrede over de positie van het TO en de status van de Beschouwingen. Men vond de ontwikkelingen te langzaam gaan en de inhoud te vrijblijvend<sup>8</sup>.

Besloten werd de bestaande Beschouwingen te herschrijven in een wat stelliger formaat en deze om te dopen in Richtlijnen. Voorts werd besloten, in navolging van het IASC, vetgedrukte passages op te nemen, zogenaamde stellige uitspraken, met een dwingender karakter dan de overige aanbevelingen. Tevens werden de IAS in de tekst verwerkt voorzover zij door het TO voor Nederland aanvaardbaar werden geacht. Ook werd besloten uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad op te nemen, voorzover zij geacht konden worden een algemeen karakter te dragen. De eerste aflevering van de Richtlijnen voor de Jaarrekening werd als ontwerp gepubliceerd in 1980<sup>9</sup>.

In deze publicatie werd ook een aparte bijlage opgenomen (bijlage 2) waarin werd aangegeven in hoeverre de IAS in de Richtlijnen waren verwerkt. Op dat moment waren dertien IAS uitgebracht. Deze waren door het NIVRA in het Nederlands vertaald en via een bijlage bij de Accountant in omloop gebracht<sup>10</sup>.

In bedoelde bijlage werd uiteengezet dat het TO op drie punten IAS 1-13 niet kon onderschrijven; het betrof:

- IAS 3: waar het TO proportionele consolidatie in bepaalde situaties ook aanvaardbaar achtte;
- IAS 8: waar het TO in meerdere situaties rechtstreekse mutaties in het eigen vermogen toestond;
- IAS 11: waar het TO in bepaalde gevallen allocatie van verliezen over de looptijd van een contract aanvaardbaar achtte.

Daarnaast werd echter een voorbehoud gemaakt voor een alinea in IAS 3 en voor IAS 7-13,

omdat deze nog niet geheel (IAS 8 en 11) of helemaal niet (IAS 7, 9, 10, 12 en 13) in de ontwerp-richtlijnen waren verwerkt, zodat er in wezen weinig vooruitgang was geboekt ten opzichte van de situatie in september 1977.

Bij het opstellen van de Richtlijnen werd een structuur gekozen die nauw aansloot bij de opzet van de wet, zodat algemene uiteenzettingen over doel, prijsgrondslagen, criteria voor opname en vermelding en stelselwijzigingen werden gevolgd door specifieke richtlijnen voor afzonderlijke balansposten, de winst- en verliesrekening en de toelichting. Hierdoor werd er geen aansluiting gezocht bij de structuur van de IAS die de meer Angelsaksische benadering van integrale standaarden per onderwerp volgden.

#### 4.3 Raad voor de Jaarverslaggeving

Volgend op de herschrijving van de Beschouwingen naar Richtlijnen in 1980 werd de structuur van het TO ter discussie gesteld, omdat de samenstelling ervan, de besluitvorming en de voorbereiding van richtlijnen niet meer voldeden aan de hogere eisen die hieraan werden gesteld. Ondertussen was de Vierde EG-Richtlijn met betrekking tot jaarrekeningen in 1978 vastgesteld en waren in de Verenigde Staten (FASB) en het Verenigd Koninkrijk (ASC) nieuwe standard-setters actief, waardoor bij het NIVRA en internationaal georiënteerde ondernemingen de behoefte ontstond ook in Nederland op een meer professionele wijze richtlijnen te ontwikkelen.

Het model dat hiervoor in 1982 werd geïntroduceerd in de vorm van de Stichting voor de Jaarverslaggeving en een daaronder staande zelfstandig opererende Raad voor de Jaarverslaggeving had gemeenschappelijke kenmerken met standard-setters in Angelsaksische landen en het IASC, maar had toch ook unieke Nederlandse trekken door de gelijke vertegenwoordiging van gebruikers, verschaffers en controleurs.

Met betrekking tot de positie van de Richtlijnen en de IAS werd in 1984, in de eerste definitieve versie van de Richtlijnen, de lijn uit het verleden doorgetrokken doch explicieter geformuleerd, te weten: richting geven aan de wettelijke eis dat de jaarrekening moet voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd; in de Richtlijnen worden de IAS opgenomen voorzover zij in

de Nederlandse situatie aanvaardbaar kunnen worden geacht. De bijzondere positie van stellige uitspraken (vetgedrukte tekst) ter onderscheid van de overige aanbevelingen werd gehandhaafd met als consequentie dat van ondernemingen werd verwacht hiervan slechts af te wijken, indien daarvoor goede gronden aanwezig zijn.

Sindsdien is het werk van het IASC door verschillende factoren in een stroomversnelling gekomen, onder andere door de wens van het IASC om de IAS geaccepteerd te krijgen voor internationale emissies en beursnoteringen en de daarmee samenhangende eis van de Internationale Organisatie van Beursautoriteiten (IOSCO) om een set standaarden te hebben die alle belangrijke onderwerpen dekt (core set) en van voldoende kwaliteit is. In verband hiermee heeft het IASC een Conceptual Framework (1989) ontwikkeld en verder bestaande alternatieve mogelijkheden voor verslaggeving (zogenoemde opties) drastisch gereduceerd en de reeds uitgegeven standaarden herschreven in een dwingend formaat, terwijl bij nieuwe standaarden ook gelet wordt op voldoende specificatie van de voorschriften en een grotere mate van toelichting (disclosure).

Deze ontwikkelingen zijn door de RJ gevolgd, zij het met continuering van de in het verleden gekozen gedragslijn dat de structuur van de Richtlijnen de opzet van de wet volgt (waardoor de IAS vaak niet als zodanig in de Richtlijnen zijn terug te vinden en dat de in de Nederlandse verhoudingen niet acceptabel geachte bepalingen worden uitgezonderd. Deze zijn apart vermeld (sinds 1998 in hoofdstuk 920, voorheen in bijlage 6 of bijlage 2) in de Richtlijnen. Ten gevolge van de uitbreiding van het aantal IAS en de specifiekere inhoud onder invloed van de IOSCO-overeenkomst, is ook het aantal verschillen met de Richtlijnen toegenomen. Desondanks is er een sterke mate van overeenkomst tussen de eisen volgens IAS en de RJ Richtlijnen.

## 5 Toekomstige positie van de IAS ten opzichte van de Nederlandse wet- en regelgeving

Uit het voorgaande is gebleken dat de Nederlandse wetgeving sterk is beïnvloed door Europese Richtlijnen en dat de Nederlandse Richtlijnen zich met name gedurende de afgelopen tien jaar door de IAS hebben laten leiden. De vraag kan zich nu

voordoen of Nederlandse ondernemingen, als zij dit wensen, dan niet in de gelegenheid moeten worden gesteld rechtstreeks de IAS toe te passen zonder tegelijkertijd aan de Nederlandse Richtlijnen te moeten voldoen. Deze vraag is met name van belang voor ondernemingen met beursnoteringen in het buitenland, voor wie internationale vergelijkbaarheid van grote betekenis is.

In beginsel zijn met betrekking tot de door Nederlandse ondernemingen toe te passen wet- en regelgeving drie hoofdroutes denkbaar<sup>11</sup>:

- 1 *Nederlandse wet- en regelgeving.* Hierbij wordt de Nederlandse wet onverkort gehandhaafd en worden de Richtlijnen van de RJ toegepast als de enige referentie voor de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Evenals thans het geval is kunnen de IAS geïncorporeerd worden in de Richtlijnen voorzover zij in de Nederlandse verhoudingen acceptabel worden geacht. In deze optie kunnen de IAS niet rechtstreeks en onverkort toegepast worden.
- 2 *Nederlandse wet- en regelgeving en de IAS.* Hierbij blijft de Nederlandse wet van kracht, maar worden de IAS naast de Richtlijnen erkend als maatschappelijk aanvaardbare normen. Volledige toepassing van de IAS kan echter op wettelijke barrières stuiten, zodat ondernemingen in een enigszins halfslachtige situatie kunnen komen te verkeren. Als variant zou de Nederlandse wet aangepast kunnen worden om strijdigheid met de IAS te vermijden. Deze aanpassing kan echter niet verdergaan dan de Europese Richtlijnen toestaan, zodat onverkorte toepassing van de IAS niet in alle gevallen mogelijk zal zijn.
- 3 *Europese Richtlijnen en de IAS.* Nederlandse beursondernemingen zou toegestaan kunnen worden rechtstreeks de IAS te volgen, voorzover deze niet in strijd zijn met Europese richtlijnen. Deze route wordt niet voor alle rechtspersonen opengesteld omdat internationale vergelijkbaarheid van financiële verslaggeving vooral voor beursondernemingen van belang is. Zoals hiervoor al vermeld is deze mogelijkheid door een aantal Europese landen al onder bepaalde voorwaarden toegestaan. Als variant zouden verder de Europese Richtlijnen aangepast kunnen worden om strijdigheid met de IAS te vermijden, zodat volledige toepassing van de IAS mogelijk wordt.

Optie 3 is zeker een reële mogelijkheid, gezien de strategie van de Europese Commissie om de IAS te accepteren in aanvulling op de Vierde en Zevende Richtlijn en de bereidheid om eventuele knelpunten weg te nemen. In deze situatie zouden ondernemingen dan normaliter moeten rapporteren op basis van de Nederlandse wet en de RJ Richtlijnen, maar indien zij daarvoor kwalificeren zouden sommige ondernemingen kunnen rapporteren op basis van de Nederlandse wet (voorzover niet in strijd met de IAS) en de IAS (voorzover niet in strijd met de EG-Richtlijnen).

Verdergaande opties, zoals het volledig terzijde zetten van de Europese Richtlijnen en de daarop gebaseerde nationale wetgevingen ten gunste van de IAS, zijn vooralsnog ongewenst omdat zij een belangrijk vacuüm zouden creëren met betrekking tot onderwerpen die nog niet door de IAS zijn gedekt en ook ongewenste situaties zouden kunnen scheppen voor niet-beursgenoteerde ondernemingen omdat de IAS met name ontwikkeld zijn met het oog op beursondernemingen<sup>12</sup>.

Indien echter een herziening van de Europese Richtlijnen plaats zou vinden om de IAS de nodige ruimte te geven, en in aansluiting daarop eveneens een dergelijke aanpassing van de nationale wetgeving zou plaatsvinden, ligt het voor de hand terug te vallen op optie 2, waarbij de Nederlandse wet- en regelgeving van toepassing is op Nederlandse ondernemingen in het algemeen, maar waarbij door ondernemingen die daarvoor in aanmerking komen voor volledige toepassing van de IAS kan worden geopteerd.

---

#### NOTEN

- 1 Zie Zeff et al, (1992), *Company Financial Reporting*, p. 241 e.v. en p. 312 e.v.
- 2 Ontwerp-meninguiting 15, *De betekenis van de richtlijnen van het TO voor de accountantsverklaring*, NIVRA, 1982.
- 3 Zie Jurisprudentie Tuchtrechtspraak 1993.14, NIVRA, Amsterdam.
- 4 Regeling gelijkwaardigheid van Jaarrekeningen, (1986), *Documentatie rond de jaarrekening*, Kluwer, p. 7.01.31.
- 5 Zie voor een uitgebreide beschrijving van deze ontwikkelingen Zeff et al, p. 193 e.v.
- 6 Ibidem, p. 195 en p. 207. Met name werd gebruikgemaakt van Paul Grady, *Inventory of Generally Accepted*

*Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA 1965, zoals voorgesteld door R. Burgert.

7 Ibidem, p. 223. De inbreng van eigen Nederlandse opvattingen in het IASC is waarschijnlijk het sterkst geweest op het terrein van actuele waarden, zoals het accepteren van waardering op basis van actuele waarde als alternatief voor historische kosten.

8 Zeff et al, p. 266.

9 Richtlijnen voor de Jaarrekening, afl. 1 (juni 1980).

10 In aanvulling op IAS 1-6 betrof het:

– IAS 7: De Staat van Herkomst en Besteding der middelen.

– IAS 8: Ongebruikelijke posten, posten vorige boekjaren en wijzigingen in grondslagen.

– IAS 9: Administratieve verwerking van speurwerk- en ontwikkelingsactiviteiten.

– IAS 10: Voorwaardelijke baten en lasten; gebeurtenissen na balansdatum.

– IAS 11: De administratieve verwerking van bouwcontracten.

– IAS 12: De administratieve verwerking van belasting naar de winst.

– IAS 13: De weergave van vlottende activa en passiva.

11 Daarnaast zijn nog andere routes denkbaar, zoals het toepassen van US GAAP door Nederlandse ondernemingen met een Amerikaanse beursnotering. Dit valt echter buiten het bestek van dit artikel, evenals een uitgebreide bespreking van de voorwaarden die voor de hoofdroutes zouden moeten gelden.

12 Hoewel niet expliciet en consistent uitgewerkt, richten de IAS zich op ondernemingen wier aandelen van belang zijn in het internationale kapitaalverkeer. Dit is ook de optiek in de IOSCO-overeenkomst.