

De RJ-richtlijnen als verslaggevingsstandaard in de toelichting van de jaarrekening

Erwin Hardeman

Received 29 May 2019 | Accepted 3 October 2019 | Published 28 October 2019

Samenvatting

Volgens art. 2:362 lid 10 BW dient in de toelichting op de jaarrekening vermeld te worden volgens welke wettelijke verslaggevingsstandaard de jaarrekening is opgesteld. De RJ-richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving zijn geen wettelijk erkende verslaggevingsstandaard. Hoewel het wettelijk aanknopingspunt ontbreekt is het een rapporterende rechtspersoon niet verboden om in aanvulling op de vermelding van een wettelijk toegestane verslaggevingsstandaard een verwijzing naar deze richtlijnen in de jaarrekening op te nemen.

Resultaten uit dit empirisch onderzoek onder middelgrote controleplichtige rechtspersonen over verslagjaar 2016 laten zien dat het geheel niet vermelden van een verslaggevingsstandaard in de jaarrekening voorkomt (8%). Verder blijkt dat er in bijna de helft van de jaarrekeningen gecontroleerd door accountantsorganisaties zonder een OOB-vergunning een verwijzing naar de RJ-richtlijnen als verslaggevingstandaard plaatsvindt (49%). Bij rechtspersonen die worden gecontroleerd door accountantsorganisaties met een OOB-vergunning wijkt de mate van verwijzing af van niet-OOB-vergunninghouders. ‘Next 5-accountantsorganisaties’ – zijnde niet-Big 4 OOB-vergunninghouders – verwijzen meer naar de RJ-richtlijnen (57%). In jaarrekeningen met betrokkenheid van de ‘Big 4-accountantsorganisaties’ komt een verwijzing naar de RJ-richtlijnen beduidend minder vaak voor (28%). De meest voorkomende type verwijzing naar de RJ-richtlijnen is deze naar de ‘stellige uitspraken’ van de Raad voor de Jaarverslaggeving (72%).

De onderzoeksbevindingen zijn voor mij aanleiding om aan te bevelen een bovenwettelijke verwijzing, zoals de RJ-richtlijnen, niet te verantwoorden in de jaarrekening omdat daar geen wettelijke verplichting voor bestaat en complicerend werkt voor zowel gebruikers van de jaarrekening als controlerend accountants.

Relevantie voor de praktijk

De resultaten uit dit onderzoek brengen de tekortkoming inzake het vermelden van een verslaggevingsstandaard aan het licht en daarnaast de mate waarin de RJ-richtlijnen middels een expliciete verwijzing in de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht. Deze bevindingen zijn van betekenis voor opstellers, controleurs en gebruikers van de jaarrekening en ook inzake juridische procedures.

Trefwoorden

RJ-richtlijnen, verslaggevingsstandaard, toelichting jaarrekening

1. Inleiding

In Nederland werd het aantal controleplichtige middelgrote rechtspersonen medio 2014 op circa 8.100 geschat.¹ Deze rechtspersonen zijn verplicht om de gecontroleerde jaarrekening voorzien van een accountantsverklaring openbaar te maken. Op grond van art. 2:362 lid 10 BW dient in de toe-

lichting van deze jaarrekening vermeld te worden volgens welke verslaggevingsstandaard de jaarrekening is opgesteld. De wetgever staat een aantal standaarden toe waaronder Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en EU-IFRS.² De laatstgenoemde internationale standaard bevat een zeer uitgebreide en gedetailleerde set aan regels inzake verslaggeving. In tegenstelling tot voornoemde internationale

verslaggevingstandaard zijn de bepalingen uit Titel 9 Boek 2 BW veel minder gedetailleerd. Voor de (praktische) invulling van Titel 9 Boek 2 BW bestaat in Nederland van oudsher een particulier instituut: de Raad voor de Jaarverslaggeving ('RJ') die richtlijnen uitvaardigt voor de nadere uitwerking van de wettelijke bepalingen ('RJ-richtlijnen'). Aan deze richtlijnen wordt in de accountantspraktijk veelal een belangrijke status en een min of meer bindend karakter toegekend (Berk et al. 2005). Uit leidende jurisprudentie blijkt dat deze RJ-richtlijnen geen wettelijke status hebben maar mogelijk wel een belangrijk oriëntatiepunt en gezaghebbende kenbron kunnen vormen voor wat in het concrete geval als aanvaardbaar heeft te gelden.³

Rapporterende rechtspersonen hebben de mogelijkheid om, naast de wettelijke verplichting tot het vermelden van een wettelijke verslaggevingsstandaard in de toelichting, een vrijwillige bovenwettelijke verwijzing naar de RJ-richtlijnen op te nemen in de jaarrekening, mits deze geen afbreuk doet aan de vermelde wettelijke standaard.⁴ De RJ-richtlijnen worden met een bovenwettelijke vermelding een zelfstandige norm waaraan de jaarrekening dient te voldoen. Een dergelijke bovenwettelijke verwijzing beïnvloedt de rapporteringsmogelijkheden binnen Titel 9 Boek 2 BW voor de invulling van het vereiste inzicht. De richtlijnen van de RJ vormen het resultaat van keuzes die zijn gemaakt ten aanzien van hetgeen in de visie van de RJ daarvan als aanvaardbaar is te beschouwen. Op welke wijze de RJ-richtlijnen als verslaggevingstandaard worden toegelicht in de jaarrekening is voor de praktijk van groot belang en in de literatuur onderbelicht gebleven. Van Geffen (2005) gaf in dit kader aan dat er misschien transparante bedrijven zullen zijn die het al dan niet volgen van de RJ-richtlijnen vrijwillig gaan vermelden in de jaarrekening.

In dit artikel geef ik invulling aan voornoemde onduidelijkheid door verslag te doen van een empirisch onderzoek naar de toepassing van de RJ-richtlijnen als verslaggevingsstandaard. Het onderzoek is representatief zodat uitspraken kunnen worden gedaan over de gehele populatie gedeponeerde jaarrekeningen van middelgrote rechtspersonen over het verslagjaar 2016.

In de volgende paragraaf, paragraaf 2, worden de verplichtingen besproken rondom de verantwoording van de verslaggevingstandaard in de jaarrekening. De opzet van het empirisch onderzoek zal gemotiveerd worden in paragraaf 3 en onderzoeksresultaten daarvan worden in paragraaf 4 gepresenteerd. Het artikel wordt afgesloten met een evaluatie van de belangrijkste uitkomsten in paragraaf 5.

2. De toelichting op de jaarrekening inzake de verslaggevingsstandaard

2.1 De toelichting in de jaarrekening

De jaarrekening bestaat uit de balans, de winst-en-verliesrekening en de toelichting. Op grond van art. 16 lid 1 sub a van

de EU-richtlijn 2013/34/EU dienen in de toelichting op de jaarrekening de toegepaste grondslagen van financiële verslaggeving opgenomen te worden. De Nederlandse wetgever heeft deze bepaling geïmplementeerd in art. 2:362 lid 10 BW.⁵ Deze bepaling was nodig door de opkomst van de EU-IFRS als wettelijk toegestane verslaggevingsstandaard. Uit de kamerstukken blijkt dat er destijds een versterkte behoefte bestond voor het toelichten van de gehanteerde standaard:

“Nu de wet uitdrukkelijk twee jaarrekeningstandaarden naast elkaar toelaat, is het des te meer van belang dat een rechtspersoon de gebruikers van de jaarrekening duidelijk informeert over zijn keuze. Daarom schrijft lid 10 voor dat de rechtspersoon in de toelichting aangeeft op basis van welke standaard de jaarrekening is opgesteld.”⁶

De wet vereist in art. 2:362 lid 10 BW dat in de toelichting de verslaggevingstandaard wordt opgenomen, maar noemt daarin niet welke mogelijkheden er zijn.

2.2 De verschillende verslaggevingsstandaarden

Het jaarrekeningenrecht in Nederland was aanvankelijk opgenomen in de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen 1971 (WJO). Dat was een zuiver nationale gelegenheid. Toentertijd bestond er maar een verslaggevingstandaard en dat was het bepaalde in de WJO. In 1984 kwam er een wetwijziging door de implementatie van de Vierde EEG-richtlijn (78/660/EEG). Daarin werd het – naast toepassing van de nationale regels – ook toegestaan om de jaarrekening op te stellen naar de normen van een andere lidstaat. Deze Vierde EEG-richtlijn werd vervolgens aangepast waarin de mogelijkheid dan wel verplichting opgenomen om te rapporteren volgens de internationale verslaggevingstandaarden EU-IFRS (2003/51/EG). Beckman (2017) onderkende onder de huidige regelgeving de volgende toegestane verslaggevingsstandaarden:

- het stelsel uitgewerkt in Boek 2 Titel 9 BW,
- Titel 9-stelsel met EU IFRS-waarderingsgrondslagen,
- EU-IFRS (bij rechtstreekse werking),
- EU-IFRS (aangewezen in Titel 9), of
- het stelsel van een andere lidstaat van de EU.

Hiernaast biedt art. 2:396 lid 6 BW voor het kleine- en micro-jaarrekeningregime de optie om de jaarrekening op te maken volgens fiscale grondslagen voor waardering en resultaatbepaling. Deze aanvullende mogelijkheid betreft mijns inziens in feite toepassing van het stelsel volgens Titel 9 Boek 2 BW met een directe verwijzing naar de wet op de vennootschapsbelasting 1969, maar men zou het ook een afzonderlijke verslaggevingsstandaard kunnen noemen.

2.3 Betekenis verwijzing naar de RJ-richtlijnen

Een verwijzing naar de RJ-richtlijnen in de toelichting kan betekenis hebben voor de jaarrekeningprocedure bij de Ondernemingskamer en in civielrechtelijke procedures.

Indien getwijfeld wordt aan de juistheid van de jaarrekening is het voor een belanghebbende op grond van art. 2:447 BW mogelijk om een jaarrekeningprocedure in gang te zetten bij de Ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam. Het geschil kan uitsluitend gaan over de vraag of de jaarrekening voldoet aan de wettelijke verslaggevingsstandaard, die in de toelichting op de jaarrekening is genoemd (zie in het bijzonder NJ 2006,241 KPN/SOBI r.o. 5.5). De RJ-richtlijnen vormen geen wettelijk erkende standaard vanwege het ontbreken van een wettelijk aanknopingspunt. In het geval van een bovenwettelijke verwijzing naar de toepassing van de RJ-richtlijnen in de toelichting op de jaarrekening kan in een vernietigingsprocedure de jaarrekening niet worden vernietigd op grond van het enkele feit dat deze niet voldoet aan de RJ-richtlijnen omdat deze richtlijnen geen wettelijke norm vormen. Slechts een schending van de wettelijke standaard uit Titel 9 Boek 2 BW kan een vernietiging rechtvaardigen.

Gebruikers van de jaarrekening kunnen zich in het geval van een vrijwillige onderwerping in de jaarrekening aan de RJ-richtlijnen in civiele procedures wel beroepen op de ontoelaatbaarheid van afwijkingen van de RJ-richtlijnen, omdat gebruikers van de jaarrekening ervan uit mochten gaan dat de RJ-richtlijnen zouden zijn toegepast. Anders gezegd de rapporterende entiteit heeft zich verbonden tot naleving van de RJ-richtlijnen. Afwijking van dergelijke tot rapporteringsnorm verheven RJ-richtlijnen kan betekenen, dat de jaarrekening niet deugt voor bijvoorbeeld een afgegeven balansgarantie of een earn out-berekening. Ook kan het zijn dat een gebruiker van de jaarrekening stelt op het verkeerde been te zijn gezet bij de beoordeling van de financiële goedheid van de rapporterende rechtspersoon.

Ook door de Accountantskamer en het College van Beroep voor het Bedrijfsleven wordt met enige regelmaat verwezen naar de RJ-richtlijnen. Deze instanties hebben niet de directe bevoegdheid te oordelen over de juistheid van de jaarrekening, maar kunnen indirect daarover wel een opvatting uiten in geval zij hebben te oordelen over de juistheid van de verklaring van een accountant bij een jaarrekening (Garvelink 2015). Uit jurisprudentie van voornoemde instanties waarin werd getoetst aan de RJ-richtlijnen valt niet op te maken of die toetsing plaats heeft gevonden (1) uit hoofde van invulling van de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar hebben te gelden of (2) uit hoofde van vermelding van de RJ-richtlijnen als een bovenwettelijke rapporteringsgrondslag in de desbetreffende jaarrekening.

De verwijzing naar de RJ-richtlijnen kan derhalve aanzienlijke gevolgen hebben voor de positie van de rapporterende rechtspersoon alsmede de betrokken controlerend accountant. In de literatuur is tot op heden onderbelicht gebleven op welke wijze en in welke mate rechtspersonen de RJ-richtlijnen betrekken bij de weergave van de verslaggevingsstandaard in de toelichting van de jaarrekening.

3. Opzet onderzoek

In deze paragraaf beschrijf ik het object van onderzoek, de onderzoeksdata en de onderzoekspunten. De methode voor dit onderzoek is ontleend aan het artikel van Vergoossen and Meershoek (2018).

3.1 Het object van onderzoek

Het object van onderzoek zijn de jaarstukken over het jaar 2016 van middelgrote controleplichtige besloten en naamloze vennootschappen. Er is voor deze categorie gekozen omdat dit de grootste categorie controleplichtige rechtspersonen betreft.⁷ Een rechtspersoon kwalificeert als middelgroot wanneer deze voor twee achtereenvolgende jaren voldoet aan twee van de volgende drie groottecriteria die zijn opgenomen in art. 2:397 lid 1 BW (zie Tabel 1). Verder is voor het verslagjaar 2016 gekozen omdat dit de grootste kans geeft op gedeponeerde jaarrekeningen onder toepassing van de momenteel van kracht zijnde groottecriteria. Uit het onderzoek van Vergoossen and Meershoek (2018) kan opgemaakt worden dat een deel van de rapporterende rechtspersonen haar jaarrekening met enige vertraging deponeert. De uiterlijke deponeringsdatum over het verslagjaar 2016, zonder gebroken boekjaar, is 31 december 2017. Ten tijde van de uitvoering van het onderzoek, medio februari 2019, mocht worden verwacht dat de meeste van de te laat gedeponeerde jaarrekeningen toch in het onderzoek konden worden betrokken.

Tabel 1. Groottecriteria rechtspersonen.

Criteria	Grootte
Totale activa	6 – 20 EUR miljoen
Omzet	12 – 40 EUR miljoen
Werknemers	50–250 aantal

Daarnaast is bij de bepaling van het object van onderzoek met de volgende twee factoren rekening gehouden. Ten eerste, entiteiten kunnen op grond van andere wettelijke bepalingen dan Boek 2 Titel 9 BW de verplichting hebben om de RJ-richtlijnen (of specifieke onderdelen daarvan) te volgen. Voorbeelden daarvan zijn zorginstellingen, instellingen van volkshuisvesting en onderwijsinstellingen.⁸ Rechtspersonen waarvoor deze regelingen gelden zijn buiten beschouwing gelaten. Ten tweede, entiteiten kunnen op grond van art. 2:403 BW een zogenoemde instemmingsverklaring neerleggen waardoor deze geen verplichting hebben om een jaarrekening openbaar te maken. Ook deze zijn niet betrokken in dit onderzoek.

3.2 Onderzoeksdata

Voor de onderzoekspopulatie is gebruik gemaakt van Company.info. De database van Company.info bestaat

Tabel 2. Totale onderzoekspopulatie.

Accountantsorganisatie	Enkelvoudige jaarrekening		Geconsolideerde jaarrekening		Totaal	
	N	%	N	%	N	%
BDO Audit & Assurance B.V.	46	11.56	23	10.60	69	11.22
Ernst & Young Accountants LLP	38	9.55	17	7.83	55	8.94
Deloitte Accountants B.V.	26	6.53	11	5.07	37	6.02
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	19	4.77	5	2.30	24	3.90
KPMG Accountants N.V.	18	4.52	6	2.76	24	3.90
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	14	3.52	10	4.61	24	3.90
Baker Tilly Berk N.V.	15	3.77	8	3.69	23	3.74
Witlox van den Boomen Accountants N.V.	8	2.01	5	2.30	13	2.11
RSM Netherlands Accountants N.V.	8	2.01	2	0.92	10	1.63
ESJ Audit & Assurance B.V.	7	1.76	3	1.38	10	1.63
Q-Concepts B.V.	6	1.51	4	1.84	10	1.63
DRV Accountants & Adviseurs	5	1.26	4	1.84	9	1.46
Grant Thornton Accountants N.V.	7	1.76	2	0.92	9	1.46
De Jong & Laan Accountants B.V.	5	1.26	3	1.38	8	1.30
ABAB Accountants B.V.	5	1.26	3	1.38	8	1.30
Accon AVM controlepraktijk B.V.	3	0.75	1	0.46	4	0.65
Ander(s)	168	42.21	110	50.69	278	45.20
Totaal	398	100	217	100	615	100

uit jaarrekeningen die zijn gedeponerd bij het handelsregister van de Kamer van Koophandel. Deze database van Company.info wordt doorlopend bijgewerkt. De populatie van dit onderzoek bestaat uit de data die medio februari 2019 voldeden aan de criteria zoals die hiervoor zijn weergegeven.

Vervolgens is op aselechte wijze een representatieve steekproef getrokken uit de populatie.⁹ De totale onderzoekspopulatie bestaat uit 398 rechtspersonen. Deze rechtspersonen rapporteerden over verslagjaar 2016 gezamenlijk in totaal 615 jaarrekeningen bestaande uit 398 enkelvoudige jaarrekeningen en 278 geconsolideerde jaarrekeningen. Deze random geselecteerde jaarrekeningen zijn opgevraagd en opgenomen in de dataset voor dit onderzoek (zie Tabel 2 voor ‘totale onderzoekspopulatie’).

3.3 Onderzoekspunten

De jaarrekeningen uit de dataset zijn op de volgende punten onderzocht:

- de vermelding van een verslaggevingsstandaard in de toelichting van de *enkelvoudige* jaarrekening;
- in het geval van publicatie van een *geconsolideerde* jaarrekening tevens de verantwoording van een verslaggevingsstandaard in de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening;
- de betrokken *controleerend accountantsorganisatie* uit de accountantsverklaring (art. 2:393 lid 5 BW).

Aan de hand van bovenstaande punten van onderzoek is verder aandacht geschonken aan:

- de verschillende typen verwijzingen naar de RJ-richtlijnen als standaard;
- de verwijzing naar typen RJ-richtlijnen in de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening;

f verschillen in de toepassing van de verslaggevingsstandaard tussen enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening;

g de betrokkenheid van de externe accountant, opgesplitst naar:¹⁰

- Big 4 versus Non-Big 4-accountantsorganisaties
- Big 4-accountantsorganisaties onderling
- OOB-accountantsorganisaties onderling (Big 4 en Next 5)

4. Resultaten

4.1 Vermelding van de verslaggevingstandaard

Op grond van art. 2:362 lid 10 BW dient een verslaggevingsstandaard toegelicht te worden in de jaarrekening. Tabel 3 laat zien op welke verschillende wijzen naar een verslaggevingsstandaard is verwezen. Onderscheid kan gemaakt worden tussen de wettelijke verplichte vermelding en de vermelding van een bovenwettelijke toevoeging. In de onderzoekspopulatie komt alleen de vermelding van de RJ-richtlijnen voor als bovenwettelijke standaard. De bovenwettelijke verwijzing naar de RJ-richtlijnen kan in drie verschillende categorieën onderscheiden worden: (1) een verwijzing naar de stellige uitspraken van de RJ, (2) een verwijzing naar de RJ-richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen en (3) een verwijzing naar de RJ-richtlijnen waarbij niet tot uitdrukking is gebracht welke versie van de Richtlijnen is toegepast.

4.2 De mate van verwijzing naar de RJ-richtlijnen

Naast de wijze van verwijzing naar de RJ-richtlijnen kan ook inzicht worden gegeven in de mate waarin een verwijzing plaatsvindt. Tabel 4 laat zien dat, waar op grond van art. 2:362 lid 10 BW de verslaggevingsstandaard

Tabel 3. Type verwijzingen verslaggevingstandaard.

Type verslaggevingsstandaard	Voorbeeld tekstuele toelichting
Titel 9 Boek 2 BW	<i>De jaarrekening is opgesteld volgens de wettelijke bepalingen van Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.</i>
Titel 9 Boek 2 BW + RJ-stellige uitspraken	<i>“De jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke bepalingen van Titel 9 van Boek 2 van het Nederlands Burgerlijk Wetboek en de stellige-uitspraken in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in Nederland zoals uitgegeven door de Raad voor de Jaarverslaggeving.”</i>
Titel 9 Boek 2 BW + RJ-middelgroot /groot	<i>De vennootschap heeft de jaarrekening opgesteld volgens de wettelijke bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW en de richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen.</i>
Titel 9 Boek 2 BW + RJ-richtlijnen	<i>De jaarrekening is opgesteld volgens de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving die uitgegeven zijn door de Raad voor de Jaarverslaggeving.</i>

diende te worden vermeld, deze niet altijd is verantwoord in de jaarrekening (8%). Voor alle andere gevallen is minimaal een verwijzing naar de wettelijke standaard – in alle gevallen Titel 9 Boek 2 BW – opgenomen.

In bijna de helft van de jaarrekeningen vindt uitsluitend een verwijzing naar een wettelijk toegestane verslaggevingsstandaard plaats, hetgeen in overeenstemming is met de wettelijke verplichting uit art. 2:362 lid 10 BW (46%). In de andere gevallen is sprake van vermelding van de wettelijke standaard ‘Titel 9 Boek 2 BW’ en tevens van een (bovenwettelijke) aanvulling in de vorm van een verwijzing naar de RJ-richtlijnen of is in geheel geen verslaggevingsstandaard vermeld.¹¹ De meest voorkomende verwijzing naar de RJ-richtlijnen is die naar de stellige uitspraken (33%). In mindere mate is verwezen naar de RJ-richtlijnen zonder duiding van de toegepaste versie (9%) en in een aantal gevallen ook naar de toepassing van de RJ-richtlijn voor middelgrote en grote rechtspersonen (4%).

Op grond van Titel 9 Boek 2 BW zijn de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening zelfstandige jaarrekeningen met de daarbij behorende eigen wettelijke verplichtingen. Gezamenlijk worden deze op grond van art. 2:361 lid 1 BW aangeduid als ‘jaarrekening’.¹² Tabel 4 laat de verhoudingen zien tussen de vermelding van een verslaggevingsstandaard bij de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening. De beperking tot de wettelijke verplichting (‘Titel 9 Boek 2 BW’) is bij de enkelvoudige jaarrekening (48%) en daarmee hoger dan bij de geconsolideerde jaarrekening (43%). Bij de geconsolideerde jaarrekening is daarentegen de verwijzing naar alle categorieën inzake de RJ-richtlijnen (stellige uitspraken, middelgroot en groot, of zonder duiding welke versie is toegepast) procentueel hoger dan bij de enkelvoudige jaarrekening. Verder valt er een verschil op te merken inzake het niet vermelden van

een verslaggevingsstandaard. Bij de enkelvoudige jaarrekening is dit hoger (10%) dan bij de geconsolideerde jaarrekening (5%).¹³

De enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening kennen zoals gezegd ieder eigen verplichtingen. De wettelijke bepalingen in Titel 9 Boek 2 BW staan in principe toe dat voor voornoemde jaarrekeningen onafhankelijk van elkaar een verslaggevingsstandaard wordt gehanteerd, met dien verstande dat art. 2:362 lid 8 BW bepaalt dat indien de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld volgens Boek 2 Titel 9 BW, voor de enkelvoudige jaarrekening de toepassing van EU-IFRS niet is toegestaan. Nauw gerelateerd aan het voorgaande is dat op grond van art. 2:410 lid 3 BW onder opgaaf van gegronde redenen voor de geconsolideerde jaarrekening andere waarderingsmethoden en grondslagen voor de berekening van het resultaat kunnen worden toegepast dan in de enkelvoudige jaarrekening van de rechtspersoon. Uit de kamerstukken inzake het derde lid van art. 2:410 BW blijkt dat de bepaling er vanuit gaat dat de waarderingsmethoden en de grondslagen voor de berekening van het resultaat in de geconsolideerde jaarrekening in beginsel hetzelfde moeten zijn als die van de moedermaatschappij.¹⁴ Uit het voorgaande valt op te maken dat er verschillende (wettelijke) standaarden kunnen worden toegepast, maar het uitgangspunt is dat de grondslagen voor resultaatbepaling en waarderingsmethoden in de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening gelijk aan elkaar dienen te zijn.

Tabel 5 laat zien dat bij meer dan een kwart (26%) van de jaarrekeningen sprake is van een verschil in toelichting tussen de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening voor wat betreft de gerapporteerde verslaggevingsstandaard. Uit de nadere analyse blijkt dat de verschillen voor een groot deel betrekking hebben op de

Tabel 4. RJ-richtlijn als verslaggevingstandaard.

Verslaggevingsstandaard	Enkelvoudig		Geconsolideerd		Totaal	
	N	%	N	%	N	%
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW	190	48	93	43	283	46
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-stellige uitspraken	124	31	80	37	204	33
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-middelgroot en groot	10	2	12	5	22	4
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-richtlijnen	34	9	22	10	56	9
Geen verslaggevingsstandaard	40	10	10	5	50	8
Totaal	398	100	217	100	615	100

situatie waarin geconsolideerd wel een verwijzing naar een verslaggevingsstandaard is opgenomen in de jaarrekening maar enkelvoudig niet (54%), de gevallen waarin in de geconsolideerde jaarrekening een bovenwettelijke verwijzing heeft plaatsgevonden maar enkelvoudig niet (35%) en die gevallen waarin de enkelvoudige jaarrekening een uitgebreidere verwijzing heeft dan de geconsolideerde jaarrekening (11%).

Tabel 5. Verschil enkelvoudige versus geconsolideerde jaarrekening.

	N	%
Geen verschil tussen enkelvoudig en consolidatie	160	74
Verschillen tussen enkelvoudig en consolidatie	57	26
<i>Subtotaal geconsolideerde jaarrekeningen</i>	217	100
Geen consolidatie	181	
<i>Totaal onderzoekspopulatie</i>	398	100

4.3 Verwijzing naar de bron van de RJ-richtlijn

Zoals in Tabel 4 is aangegeven wordt in 46% van de jaarrekeningen een verwijzing opgenomen naar de RJ-richtlijnen. Tabel 6 laat zien dat indien naar de RJ-richtlijnen is verwezen, ongeacht de categorie, er in 80% van de gevallen de bronvermelding is opgenomen dat deze zijn uitgebracht door de RJ.

Tabel 6. Aard RJ-verwijzing scope.

Aard verwijzing	Enkelvoudig		Geconsolideerd		Totaal	
	N	%	N	%	N	%
RJ – verwijzing: <i>zonder</i> bronvermelding	34	20	22	19	56	20
RJ – verwijzing: <i>met</i> bronvermelding	134	80	92	81	226	80
Totaal	168	100	114	100	282	100

In 20% is er enkel een verwijzing naar de RJ-richtlijnen opgenomen zonder enige toevoeging naar de bron (geen verwijzing naar de versie klein, middelgroot of groot). De RJ maakt tevens melding van het jaar van rapportering waarop de jaarversie van toepassing is. In geen van de gevallen werd naast de bronvermelding ook gemeld welke versie van de RJ-richtlijnen is toegepast. Het ontbreken van een verwijzing naar de bron of de jaarversie van de RJ-richtlijnen hoeft mijns inziens niet tot onduidelijkheid te leiden gezien de algemene bekendheid van deze richtlijnen.

4.4 De betrokkenheid van de accountant

4.4.1 Verschillen tussen Big 4- en Non-Big 4-accountantsorganisaties

De rechtspersonen betrokken in dit onderzoek zijn controleplichtige middelgrote rechtspersonen hetgeen inhoudt dat deze ingevolge art. 2:393 lid 1 BW een accountantscontrole moet laten uitvoeren. Uit Tabel 7 kan

worden opgemaakt dat er verschillen bestaan tussen de vermeldingen van verslaggevingsstandaarden bij jaarrekeningen van rechtspersonen gecontroleerd door de Big 4- dan wel door non-Big 4-accountantsorganisaties. In totaal wordt er door rechtspersonen gecontroleerd door de Big 4 in 3% van de gevallen geen verslaggevingstandaard vermeld in de jaarrekening. Voor de rechtspersonen gecontroleerd door de non-Big 4 is dit met 10% hoger. Het aandeel van vermeldingen beperkt tot uitsluitend de wettelijke standaard is bij rechtspersonen gecontroleerd door de Big 4 69% en bij de non-Big 4 lager met 39%. Bij de verschillende verwijzingen naar de bovenwettelijke RJ-richtlijnen verschilt de verhouding tussen de Big 4 en non-Big 4 eveneens. In totaal rapporteren rechtspersonen gecontroleerd door de Big 4 in 28% van de gevallen een bovenwettelijke verwijzing naar de RJ-richtlijnen, terwijl dit bij de non-Big 4 met 51% beduidend hoger is. Meer specifiek rapporteert 21% van de rechtspersonen gecontroleerd door de Big 4 een verwijzing naar de stellige uitspraken in de RJ-richtlijnen, terwijl dit bij non-Big 4-controles hoger is met 37% van de gevallen.

Tabel 7. Betrokkenheid accountant.

Verslaggevingsstandaard	Big 4		Non Big 4	
	N	%	N	%
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW	96	69	187	39
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-stellige uitspraken	29	21	175	37
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-middelgroot en groot	1	0	21	4
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-richtlijnen	10	7	46	10
Geen verslaggevingsstandaard	4	3	46	10
Totaal	140	100	475	100

In de accountantsverklaring is onder andere het oordeel opgenomen of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat inclusief een verwijzing naar de gehanteerde verslaggevingsstandaard.¹⁵ In de standaardaccountantsverklaring van de NBA wordt een verwijzing gemaakt naar de wettelijke verslaggevingsstandaard 'Titel 9 Boek 2 BW', maar met als toevoeging dat deze aangevuld kan worden met andere wet- en regelgeving, zoals bijvoorbeeld de Wet Normering Topinkomens (WNT). De RJ-richtlijnen vormen geen wet en ook geen andere (bindende) regelgeving omdat het aanknopingspunt in de wet daartoe ontbreekt. De formulering in de standaardaccountantsverklaring zou de gedachte kunnen opwekken dat deze is beperkt tot de wettelijk toegestane standaard(en) en niet reikt tot bovenwettelijke standaard(en). In het geval er namelijk in de jaarrekening een vermelding is gemaakt van een bovenwettelijke standaard, dan lijkt er ruimte te ontstaan tussen de reikwijdte van de accountantsverklaring en de jaarrekening. Er zijn argumenten aan te dragen dat de accountant zich hier mogelijk niet zomaar aan kan onttrekken en rekening moet houden met de betekenis voor gebruikers van de jaarrekening.¹⁶ Dat deze gebrui-

kers rekening houden met de in de jaarrekening genoemde verslaggevingstandaarden blijkt uit de behandeling van klachten over accountants bij de Accountantskamer in Zwolle (Garvelink 2015). Een bovenwettelijke verwijzing zoals deze naar RJ-richtlijnen is voor gebruikers moeilijk te scheiden van de bepalingen uit Titel 9 Boek 2 BW, omdat de RJ-richtlijnen ook op het geheel van de jaarrekening betrekking hebben. In zoverre heeft dit te betekenen dat in het geval er een bovenwettelijke verwijzing naar RJ-richtlijnen als verslaggevingsstandaard is opgenomen in de jaarrekening ook deze onderdeel is van de zekerheid voor zover deze niet is uitgezonderd in de verklaring.¹⁷ Overigens geven ook de beroepsregels voor accountants aanknopingspunten voor een ruimere reikwijdte van de verklaring op dit punt. Weliswaar is de standaardaccountantsverklaring beperkt tot een verwijzing naar de wettelijke standaard ‘Titel 9 Boek 2 BW’, maar in onderliggende regelgeving wordt de ruime reikwijdte van de verklaring uitgebreid onder de aandacht gebracht.¹⁸

4.4.2 Verschillen tussen Big 4-accountantsorganisaties

Naast de verschillen tussen de Big 4 en non-Big 4-accountantsorganisaties kan er ook een opsplitsing worden gemaakt tussen de Big 4-accountantsorganisaties onderling. Uit Tabel 8 kan worden opgemaakt dat er bij alle Big 4-accountantsorganisaties sprake is van een dominante wijze van verantwoording. Bij Deloitte, EY en KPMG

worden voornamelijk jaarrekeningen gecontroleerd waarin de vermelding van de verslaggevingsstandaard is beperkt tot de wettelijke verplichting (respectievelijk 92%, 77% en 79%).¹⁹ Daarentegen loopt het aandeel rapporterende rechtspersonen dat een bovenwettelijke verwijzing heeft toegelicht in de jaarrekening enigszins uiteen tussen Deloitte, EY en KPMG (respectievelijk 8%, 16% en 21%). In tegenstelling tot de voornoemde accountantsorganisaties rapporteren rechtspersonen gecontroleerd door PWC nagenoeg geheel bovenwettelijk (96%). De grootste categorie bovenwettelijke verwijzing is deze naar de stellige uitspraken van de RJ (88%). Daarmee wijkt PWC af van de andere Big 4-accountantsorganisaties.

Naast de Big 4-accountantsorganisaties is BDO in Nederland een van de grootste non-Big 4-accountantsorganisaties. In vergelijking met de Big 4-accountantsorganisaties is bij rechtspersonen gecontroleerd door BDO de grootste categorie van de vermelde rapporteringsstandaard in de jaarrekening die met de bovenwettelijke toevoeging van de ‘RJ-richtlijnen stellige uitspraken’ (41%) op de voet gevolgd door uitsluitend verwijzingen naar Titel 9 Boek 2 BW (38%). Verder kan uit de resultaten worden opgemaakt dat bij BDO een relatief hoog deel geen vermelding van een gehanteerde verslaggevingsstandaard is opgenomen (17%). In tegenstelling tot bij BDO komt het niet vermelden van een verslaggevingsstandaard niet of nauwelijks voor bij de Big 4-accountantsorganisaties.

Tabel 8. Verschillen tussen Big 4 accountantsorganisaties + BDO.

Verslaggevingsstandaard	Deloitte		KPMG		EY		PWC		BDO	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW	34	92	19	79	42	77	1	4	26	38
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-stellige uitspraken	2	5	2	8	4	7	21	88	28	41
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-middelgroot en groot	0	0	0	0	0	0	1	4	0	0
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-richtlijnen	1	3	3	13	5	9	1	4	3	4
Geen verslaggevingsstandaard	0	0	0	0	4	7	0	0	12	17
Totaal	37	100	24	100	55	100	24	100	69	100

4.4.3 Verschillen tussen ‘OOB’-vergunninghouders

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) geeft vergunningen af aan accountantsorganisaties om wettelijke controles uit te voeren. Er kunnen door de autoriteit twee typen vergunningen worden verleend (art. 6 lid 1 en 2 Wet Toezicht Accountantsorganisaties); een vergunning voor wettelijke controles (niet-OOB) en een vergunning die tevens de bevoegdheid geeft tot de controle van Organisaties van Openbaar Belang (OOB). Volgens art. 2 WTA zijn dit soort organisaties: “ondernemingen, instellingen of openbare lichamen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijke uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring.” In totaal zijn er 9 houders van een OOB-vergunning bestaande uit de Big 4-accountantsorganisaties bestaande uit PWC, EY, KPMG, Deloitte en Next 5-accountantsorganisaties bestaande uit Accon

AVM, Baker Tilly, BDO, Grant Thornton en Mazars. Grand Thornton, Baker Tilly en Accon AVM hebben publiekelijk bekend gemaakt hun OOB-vergunning in te leveren. De resultaten in Tabel 9 geven aan dat in geval van controles door Big 4-accountantsorganisaties de vermelding in de jaarrekening van uitsluitend de wettelijke

Tabel 9. Indeling naar OOB; Big 4 versus Next 5.

Verslaggevingsstandaard	Big 4		Next 5	
	N	%	N	%
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW	96	69	40	31
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-stellige uitspraken	29	21	51	40
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-middelgroot en groot	1	0	4	3
Jaarrekening Titel 9 Boek 2 BW + RJ-richtlijnen	10	7	19	14
Geen verslaggevingsstandaard	4	3	15	12
Totaal	140	100	129	100

rapporteringsstandaard het meest voorkomt, terwijl in geval van controles door de Next 5-accountantsorganisaties een verwijzing naar de RJ-stellige uitspraken de overhand heeft. In jaarrekeningen gecontroleerd door een van de Big 4-accountantsorganisaties wordt in 28% van de gevallen verwezen naar de RJ-richtlijnen, terwijl dit in geval van controles door de Next 5-accountantsorganisaties in 57% van de jaarrekeningen het geval is.

5. Evaluatie

Dit empirisch onderzoek geeft inzicht in de toepassing van het wettelijke vereiste opgenomen in art. 2:362 lid 10 BW om in de toelichting van de jaarrekening de gehanteerde verslaggevingsstandaard tot uitdrukking te brengen. Uit dit onderzoek kunnen twee belangrijke conclusies worden getrokken. Allereerst blijkt dat rapporterende middelgrote rechtspersonen veelvuldig een bovenwettelijke verwijzing naar de RJ-richtlijnen maken. Dit bevestigt het vermoeden van Van Geffen (2005) dat rapporterende entiteiten mogelijk vrijwillig expliciete naleving van de RJ-richtlijnen in de jaarrekening vermelden. Daarnaast blijkt dat naleving van de wettelijke bepaling die verplicht om een toegestane verslaggevingsstandaard te verantwoorden in de jaarrekening gebrekkig is.

Het is hoogst verwonderlijk dat er in de jaarrekening met enige regelmaat geen verslaggevingsstandaard wordt genoemd. Dit heeft voor de gebruiker van de jaarrekening grote betekenis omdat dit het inzicht in de jaarrekening ernstig belemmert of mogelijk zelfs onmogelijk maakt. De gebruiker zal dan aan de hand van de opgenomen toelichtingen per element eventueel de betekenis van gerapporteerde cijfers kunnen achterhalen. Het niet vermelden van een verslaggevingsstandaard heeft ook voor de controlerend accountant betekenis. Ten eerste heeft de accountant bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden geen verslaggevingsnorm om de elementen in de jaarrekening te toetsen en ten tweede is afhankelijk van de omstandigheden van het geval goed mogelijk dat – naast de schending van BW 2 art. 362 lid 10 – niet voldaan is aan het inzichtvereiste van art. 2:362 lid 1 BW. Dit zou zijn weerslag moeten hebben op de accountantsverklaring. Sinds het boekjaar 2017 zijn middelgrote rechtspersonen verplicht de jaarrekening via SBR te deponeren. Mogelijk dat dit het aantal gevallen van het niet vermelden van een verslaggevingsstandaard zal verminderen, omdat het deponeringsmodel expliciet de vraag bevat naar de toegepaste verslaggevingsstandaard.

Naast de formele verplichting tot het vermelden van een verslaggevingsstandaard is ook de inhoud van de vermelding van belang. Hierna plaats ik twee opmerkingen aangaande inhoud van de verslaggevingsstandaard in de jaarrekening. Allereerst merk ik op dat de wettekst uit art. 2:362 lid 10 BW in het meervoud luidt; ‘de standaarden’. Uit de kamerstukken aangaande deze tekst valt op te maken dat dit betrekking heeft op de combinatie Titel 9 Boek 2 BW en EU-IFRS (zie paragraaf 2.1): “Nu de wet uitdrukkelijk twee jaarrekeningstandaarden naast elkaar toelaat [...]”. De

wetgever heeft blijkens de wetsgeschiedenis zowel het oog gehad op het geval waarin er twee wettelijke standaarden naast elkaar worden toegepast evenals het geval waarin maar een verslaggevingsstandaard is toegepast. Het laatste is tevens voorgeschreven in art. 16 lid 1 sub a van EU-richtlijnen 2013/34/EU. Uit mijn onderzoek blijkt dat er ook veelvuldig naar de RJ-richtlijnen als norm wordt verwezen. Hoewel volgens Beckman (2003) de RJ-richtlijnen onder accountants veelvuldig als ‘regelgeving’ worden aangeduid hebben deze RJ-richtlijnen geen wettelijke grondslag en vormen daarom geen regelgeving. Het toepassen van de RJ-richtlijnen als expliciete norm in de jaarrekening is mijns inziens ook opmerkelijk omdat de minister bij het afwijzen van het wetsvoorstel waarin werd voorgesteld dat afwijking van de RJ-richtlijnen moest worden toegelicht benadrukte dat het al dan niet volgen van de RJ-richtlijnen als expliciete norm niet op een Kamermeerderheid kon rekenen.²⁰ In het verlengde van het voorgaande, ten tweede, kan de vraag worden gesteld of er naast een wettelijke standaard ook een bovenwettelijke standaard toegelaten is zoals bijvoorbeeld de RJ-richtlijnen. De wetsgeschiedenis biedt op dit punt geen soelaas. Dat hoeft overigens ook niet omdat deze enkel gaan over de toepassing van het wettelijke kader. De RJ geeft in haar richtlijnen op dit punt zelf ook geen duidelijkheid. In RJ 100.109 wordt slechts aangegeven dat er een verslaggevingsstandaard moet worden genoemd op grond van art. 2:362 lid 10 BW. Hoewel dit niet specifiek is onderzocht in dit onderzoek staat het mijns inziens een rapporterende rechtspersoon vrij een bovenwettelijke verwijzing toe te voegen mits de toepassing hiervan niet leidt tot strijdigheid met het vereiste inzicht van art. 2:362 lid 1 BW of andere wetsbepaling. Vermeldenswaardig is daarbij wel dat de RJ-richtlijnen niet de volledige keuzeruimte voor de rapportering laten die onder de open norm van Titel 9 Boek 2 BW toegelaten is (zie RJ 100.403). Een verwijzing van de RJ-richtlijnen naast de wettelijke standaard Titel 9 Boek 2 BW betekent dat een strakkere norm geldt voor de rapportering. Niet duidelijk is of de RJ deze rol van haar richtlijnen als norm in de jaarrekening gewenst acht.

Wegens het veelvuldig gebruik van deze RJ-richtlijnen in de praktijk zou het mijns inziens goed zijn als de RJ duidelijkheid zou verschaffen over de vraag of men de opname in de jaarrekening als verslaggevingsstandaard ondersteunt. Daarnaast is het aan te bevelen dat in het geval er een bovenwettelijke rapporteringsstandaard is toegevoegd in de jaarrekening de betekenis daarvan wordt toegelicht. Dit verschaft duidelijkheid bij de gebruikers over de strakkere normering ten opzichte van de enkele toepassing van Titel 9 Boek 2 BW.

Dit onderzoek kent ook enkele beperkingen. Allereerst is dit onderzoek beperkt tot maar een verslagjaar. Mogelijk dat de verwijzing naar de RJ-richtlijnen in de loop der tijd varieert. Daarnaast is dit onderzoek beperkt tot enkel middelgrote rechtspersonen. Grote, kleine en micro rechtspersonen zijn buiten beschouwing gelaten. Mogelijk dat de toepassing van de RJ-richtlijnen als bovenwettelijke norm in de jaarrekeningen van laatstgenoemde groepen van rechtspersonen afwijkt van deze bij middelgrote rechtspersonen.

- **E. Hardeman** is lid bureau vaktechniek bij PKF Wallast Accountants en Belastingadviseurs en tevens verbonden aan Maastricht University.

Noten

1. Kamerstukken II, 2014/15, 34175, nr. 3, p. 24.
2. Met EU-IFRS wordt in dit artikel bedoeld de IFRS-standaarden ontwikkeld door de International Accounting Standards Board (IASB) en welke door het toelatingsproces van de EU zijn geaccepteerd (art. 2:362 lid 8 BW).
3. HR 29 April 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7473, r.o. 5.5, NJ 2006/241 (Sobi/KPN).
4. Een bovenwettelijke verwijzing heeft in dit onderzoek te betekenen dat de RJ-richtlijnen naast een andere wettelijke verslaggevingsstandaard als rapporteringsnorm in de toelichting in de jaarrekening zijn vermeld.
5. Art. 2:362 lid 10 BW: 'De rechtspersoon vermeldt in de toelichting volgens welke standaarden de jaarrekening is opgesteld.'
6. Kamerstukken II, vergaderjaar 2003–2004, 29737, nr. 3, p. 17–18.
7. Uit de stukken van de Tweede Kamer der Staten-Generaal blijkt dat er op basis van de gedeponeerde jaarrekeningen (periode 1 juli 2013 tot 30 juni 2014) bij de Kamer van Koophandel uitgegaan wordt van 8.100 middelgrote rechtspersonen (zie kamerstukken II, 2014/15, 34176, nr.3, p. 24).
8. Zorginstellingen zijn verplicht op grond van de Wet Toezicht Zorginstellingen (WTZi) om de RJ-richtlijnen toe te passen in het bijzonder hoofdstuk 655. Instellingen welke vallen onder de regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting (RTVI) dienen RJ-richtlijnen te volgen, in het bijzonder RJ 645. Onderwijsinstellingen dienen op grond van de regeling jaarverslaggeving onderwijs (RJO) de jaarverslaggeving in te richten overeenkomstig de RJ-richtlijnen in het bijzonder de hoofdstukken 400, 640 en 660.
9. De minimale steekproefomvang voor een populatie van 8.100 rechtspersonen, een betrouwbaarheid van 95% en een foutmarge van 5% is $N = 367$ (m.b.v. <http://www.steekproefcalculator.com/steekproefcalculator.htm>). De rechtspersonen zijn aselekt geselecteerd uit de totale populatie van gedeponeerde jaarstukken. De definitieve steekproef bestaat uit 398 rechtspersonen waardoor de steekproef representatief is.
10. Er is voor gekozen om in dit onderzoek de verschillen naar accountantsorganisatie te presenteren omdat er binnen accountantsorganisaties vaak een centraal beleid bestaat op de toepassing van de RJ-richtlijnen.
11. In de onderzoekspopulatie van dit onderzoek zijn geen andere bovenwettelijke verwijzingen aangetroffen dan de RJ-richtlijnen.
12. Zie art. 2:362 lid 1 (enkelvoudig) en art. 2:405 lid 1 en 2 BW (geconsolideerd).
13. In alle gevallen dat er geen verslaggevingsstandaard is weergegeven in de jaarrekening is er in de verklaring van de accountant ook geen opmerking over gemaakt (art. 2:393 lid 5 sub e BW).
14. Zie kamerstukken II, 1986–87, 19 813, p. 16–17.
15. Zie standaardtekst accountantsverklaring NBA (versie maart 2019, p.184): Naar ons oordeel geeft de in dit jaarverslag opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van ... (naam entiteit(en)) per 31 december 201X (of bij een gebroken boekjaar: 30 juni 201X) en van het resultaat over 201X in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.
16. Zie bijvoorbeeld r.o. 4.10 Wtra AK 25 februari 2011 10/463.
17. Afgevraagd zou kunnen worden of het expliciet uitzonderen van de RJ-richtlijnen in de accountantsverklaring wel stand houdt. Het kan voor gebruikers van de jaarrekening zeer verwarrend zijn, omdat er over het algemeen namelijk niet de naleving van de wettelijke en bovenwettelijke standaard uit valt op te maken.
18. Zie bijvoorbeeld NV COS 200.5 inzake de brede strekking van de controle en NV COS 700.11 inzake het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.
19. Indien de naam van een accountantsorganisatie is weergegeven dan heeft dat betrekking op de jaarrekening van een rechtspersoon die is gecontroleerd door de desbetreffende accountantsorganisatie.
20. Brief van de Minister van Justitie inzake Wetsvoorstel 28 220 en Wetsvoorstel 29 737, nr. 14, 8 februari 2005.

Literatuur

- Beckman H (2003) IAS-wetsvoorstel en richtlijnen voor de jaarverslaggeving. *Ondernemingsrecht* 2003/14: 505–506.
- Beckman H (2017) Sectie C.9; Opgaaf toepasselijke verslaggevingsstelsels (lid 10). Commentaar op Burgerlijk Wetboek Boek 2 art 262, OR-algemeen, 19-11-2017.
- Berk JW, Lodewijk R, Veerman SA (2005) De Richtlijnen voor de jaarverslaggeving – Dutch GAAP? *Onderneming en Financiering* 66(juli): 10–16.
- Garvelink JF (2015) De toetsing van financiële verslaggeving in het jaarrekeningenrecht en het tuchtrecht. In: *Vereniging Jaarrekeningenrecht Bundel 2014-2015*: 111–123.
- Van Geffen CJA (2005) Kanttekeningen bij de modernisering van het Nederlandse jaarrekeningenrecht. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 79(7/8): 334–342.