



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Scholten, J.

Citation

Scholten, J. (2016, February 25). *Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht*. s.n, S.l. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Version: Corrected Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/38288> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Scholten, Johannes

Title: Geschillen in de jaarrekening : verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Issue Date: 2016-02-25

1 Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

De hoofdnorm van het Nederlandse jaarrekeningenrecht wordt gevormd door titel 9, artikel 2:362, lid 1 Burgerlijk Wetboek (BW):

De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en liquiditeit van de rechtspersoon.

Het inzichtvereiste wordt ingevuld in de praktijk van de Nederlandse verslaglegging. Deze praktijk wordt vormgegeven door de opstellers, gebruikers en controleurs van de jaarrekening. Daarbij dienen de specifieke voorschriften van titel 9 boek 2 in acht te worden genomen. Belangrijk is echter dat artikel 362, lid 4 vraagt om aanvullende gegevens (het suppletiebeginsel) of om afwijkingen (het derogatiebeginsel) van de bijzondere voorschriften als dat nodig is om het vereiste inzicht te verschaffen.³ Hierbij is een belangrijke rol weggelegd voor Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (Richtlijnen) van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), International Accounting Standards (IAS) en International Financial Reporting Standards (IFRS) van de International Accounting Standards Board (IASB), jurisprudentie (Gerechtshof Amsterdam en Hoge Raad), de wetenschap en de invloed van fiscale en buitenlandse wet- en regelgeving. In verband met de derogatiebepaling van artikel 2:362, lid 4 spreekt Ter Hoeven van een “principle based” standaard:⁴ de regels van titel 9 BW zijn vooral gebaseerd op beginselen in plaats van gedetailleerde regels. Bij de totstandkoming van de beginselen in de Richtlijnen van de RJ en standaarden van de IASB is uitgangspunt dat de jaarrekening nuttige informatie moet verstrekken. Dit is nader uitgewerkt in kwaliteitskenmerken: informatie in de jaarrekening dient relevant en betrouwbaar te zijn en daarnaast begrijpelijk en vergelijkbaar.⁵

Een ander belangrijk uitgangspunt van titel 9 is het toerekeningsbeginsel (*accrual beginseel*) van artikel 2:362, lid 5 BW:

De baten en lasten van het boekjaar worden in de jaarrekening opgenomen, onverschillig of zij tot ontvangsten of uitgaven in dat boekjaar hebben geleid.

De combinatie van het inzichtvereiste en het toerekeningsbeginsel leidt ertoe dat schattingen een belangrijke rol spelen bij het opstellen van de jaarrekening en de berekening van het resultaat van een bepaald boekjaar. Er is sprake van een zekere speelruimte, waarbij niet altijd duidelijk is aan welk boekjaar het resultaat dient te worden toegerekend. Onder speelruimte versta ik de situatie waarin het resultaat binnen de grenzen van de regelgeving van het ene jaar naar het andere jaar wordt

³ Van Offeren (2010), blz. 112.

⁴ Ter Hoeven (2005), blz. 475.

⁵ Volgens IASB, Conceptual Framework For Financial Reporting, *Qualitative characteristics of useful financial information*, QC 5, vormen relevante en betrouwbare informatie de fundamentele kwaliteitskenmerken waar de informatie in de jaarrekening aan moet voldoen.

verschoven. Enkele voorbeelden van schattingen bij het opstellen van de jaarrekening zijn beslissingen over afschrijvingen, afwaarderingen (*impairment*) en het vormen van voorzieningen.⁶

De vorming van een voorziening is door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) genoemd als mogelijk instrument van winststuring.⁷

‘In financieel onrustige tijden neemt het belang van voorzieningen in de jaarrekening toe. Het is toegestaan rekening te houden met waarschijnlijke toekomstige uitgaven, als de onderneming daartoe een verplichting heeft. Recent wetenschappelijk onderzoek wijst er echter op dat juist deze post op de balans ook gebruikt kan worden voor het ongewenst sturen van de financiële resultaten (*‘earnings management’*).’

Opvallend is dat de AFM geen definitie heeft gegeven van het begrip *‘earnings management’* of winststuring.⁸ Enkel het op grond van de regelgeving *kunnen* schuiven met resultaat door de vorming van een voorziening was in 2013 aanleiding voor een thematisch onderzoek door de AFM van de financiële verslaggeving 2012 met betrekking tot de toepassing van IAS 37, voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa. Er is niet onderzocht of ook daadwerkelijk is geschoven met resultaten.⁹ Ook in dit proefschrift ligt de nadruk op het juridisch perspectief: de vraag naar de wenselijkheid van meer gedetailleerde specifieke wet- en regelgeving en de vraag hoe groot de speelruimte is die wet- en regelgeving laten in relatie tot schattingen in de jaarrekening. Waar liggen de grenzen die (kunnen) worden gesteld aan de vereiste informatieverstrekking in de jaarrekening mede in het licht van schattingen? Meer specifiek is de vraag hoe wordt omgegaan met *contingencies* in de jaarrekening van naamloze en besloten vennootschappen waarop het Nederlandse jaarrekeningenrecht van toepassing is. Onder *contingency* versta ik een onzekere gebeurtenis die wordt opgeroepen door de huidige bedrijfsvoering met mogelijk toekomstige financiële gevolgen. Een belangrijk voorbeeld van *contingency* is een tegen een vennootschap ingediende claim uit hoofde van onrechtmatige daad. Indien de aangesproken vennootschap deze claim bestrijdt, is sprake van een juridisch geschil dat kan leiden tot een rechtsgeding. Claims, juridische geschillen en rechtsgedingen vragen van de aangesproken vennootschap een voortdurende schatting van de proceskansen en van de mogelijke financiële gevolgen. Daarom staat de behandeling van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening van een aangesproken vennootschap centraal

⁶ Van der Bauwhede en Willekens (2003) blz. 203, noemen de beslissing om wel of geen voorziening te vormen en de vraag hoeveel dient te worden toegevoegd aan de voorziening een voorbeeld van “within-GAAP earnings management.” Van der Bauwhede en Willekens doelen op een situatie waar de grenzen van de discretionaire ruimte van de regelgeving worden verkend, maar niet overschreden.

⁷ AFM, persbericht 13-09-2012, www.afm.nl/nl/nieuws/2012/sep/toetsing-jaarverslagen.

⁸ In de literatuur zijn vele definities van winststuring gegeven. Van verschillende definities, motieven en methoden van winststuring is verslag gedaan door Epe (2010), blz. 18.

⁹ Sijtsma-van der Molen (2003), blz. D1540-36, heeft een dergelijk onderzoek verricht naar winstegalisatie en overige voorzieningen. Zij concludeert ‘dat de post overige voorzieningen in de balans van beursgenoteerde ondernemingen in zijn algemeenheid niet van materiële betekenis is, waardoor het op grote schaal sturen van deze balanspost door deze groep ondernemingen niet mag worden verwacht in verband met de relatief geringe impact op het resultaat van deze groep’. (...) ‘In het empirisch onderzoek naar winstegalisatie bij de twee geselecteerde groepen kan niet worden aangetoond dat winstegalisatie, door middel van het ‘ongewenst sturen’ van de post overige voorzieningen wordt toegepast.’ Eerder onderzoek door Overboom en Vergoossen (1997), blz. 413 en ter Hoeven (1997), blz. 266, bevat wel aanwijzingen dat (overige) voorzieningen, respectievelijk reorganisatievoorzieningen, worden gebruikt als instrument van winstegalisatie.

in dit proefschrift, als voorbeeld van een gebeurtenis met mogelijk toekomstige financiële gevolgen waarbij schattingen een belangrijke rol spelen. Onderzoek door Chow in 1987 heeft uitgewezen dat schattingen rond *disclosure criteria* bij *litigation contingencies* tot de lastigste beslissingen behoren voor controlerende accountants.¹⁰

In de Verenigde Staten is sprake van specifieke regelgeving¹¹ met betrekking tot contingencies in de jaarrekening, zoals claims, juridische geschillen en rechtsgedingen.¹² De aanleiding tot het onderzoek in dit proefschrift is gevonden in Deakin (1989) en Fesler en Hagler (1989). Deze auteurs hebben empirisch onderzoek verricht naar de mate van overeenstemming tussen de praktijk van de verslaglegging en de wet- en regelgeving rondom de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de Verenigde Staten. Hieruit vallen belangrijke lessen te leren omdat de IASB in International Accounting Standard 37 (IAS 37) ook specifieke regels heeft ontwikkeld voor de vorming van voorzieningen.¹³

Het is de vraag of de kwaliteitskenmerken van de RJ en de IASB zijn gediend met meer gedetailleerde regelgeving. Schipper¹⁴ noemt enkele voordelen van regelgeving, waarvan een toename van de verifieerbaarheid door accountants en een vermindering van de discretionaire ruimte voor winststuring het meest relevant lijken voor het onderwerp van deze dissertatie, schattingen in verband met risico's uit claims, juridische geschillen en rechtsgedingen.¹⁵ Daarnaast wordt aandacht besteed aan de door Van der Tas¹⁶ in dit verband opgeworpen vraag of de voorgestelde aanpassingen van IAS 37 kunnen bijdragen aan een beperking van de subjectiviteit bij voorzieningen. In de volgende paragraaf 1.2 wordt de probleemstelling van het onderzoek beschreven en worden drie onderzoeksvragen geformuleerd. Vervolgens wordt in paragraaf 1.3 de opzet van het onderzoek behandeld.

1.2 Probleemstelling

De probleemstelling van dit proefschrift is:

Hoe moet volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht worden omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen en hoe verhouden de regels van het jaarrekeningenrecht zich op dit punt tot de verslagleggingspraktijk van de vijftig grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam.

Is (meer) gedetailleerde wet- en regelgeving gewenst?

¹⁰ Amer, c.s., (1995), blz. 25 die verwijzen naar het onderzoek door Chow, c.s., (1987), blz. 129.

¹¹ Volgens ter Hoeven (2005) is bij US GAAP sprake van een rules based omgeving, blz. 477.

¹² Financial Accounting Standards Board (FASB), Accounting Standards Codification (ASC) Topic 450-20, opvolger van Statement of Financial Accounting Standards No. 5 Accounting for Contingencies (SFAS No. 5).

¹³ Ter Hoeven (2005), blz. 476.

¹⁴ Schipper, (2003), blz. 67.

¹⁵ Nelson c.s. (2002), blz. 179 en 180 noemen ook nadelen van gedetailleerde regelgeving: rechtseconomisch onderzoek wijst uit dat dit kan leiden tot een gedrag bij managers om via het aangaan van reële transacties alsnog winstverschuivingen tot stand te brengen met een lage kans dat deze transacties door de controlerend accountant worden gecorrigeerd. Dit zijn echter situaties die bij claims, juridische geschillen en rechtsgedingen minder snel zullen ontstaan; dan richten managers zich meer op de interpretatie van de regels in de hoop daarmee de controlerend accountant te kunnen overtuigen.

¹⁶ Van der Tas (2006), blz. 539.

1.3 Onderzoeksvragen

Ter beantwoording van de probleemstelling worden de volgende drie onderzoeksvragen geformuleerd:

1. Onderzoeksvraag 1

Hoe moet volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht worden omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming wordt geconfronteerd?

Ter beantwoording van onderzoeksvraag 1 worden in het normatieve deel van het onderzoek de volgende vijf deelvragen geformuleerd:

- 1.1 Hoe is het Nederlandse jaarrekeningenrecht ontstaan en hoe heeft het zich ontwikkeld?
- 1.2 Hoe moeten risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens titel 9 boek 2 BW, mede in het licht van de Vierde Richtlijn en de Richtlijnen?
- 1.3 Hoe moeten risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens de IASB, IAS 37 en de voorstellen voor een nieuwe IFRS?
- 1.4 Hoe heeft het fiscale winstbegrip zich ontwikkeld en hoe moeten risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens fiscale waarderingsgrondslagen?
- 1.5 Hoe is de verhouding tussen de voorschriften voor de berekening van de fiscale en de civielrechtelijke winst, is sprake van divergentie of van convergentie, wat is wenselijk mede in het licht van de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen?

2. Onderzoeksvraag 2

Hoe wordt in de jaarrekening van de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam¹⁷ omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming is geconfronteerd?

Ter beantwoording van onderzoeksvraag 2 worden in het empirische deel van het onderzoek de volgende vier deelvragen en driecijferige vervolgvragen geformuleerd:

- 2.1 Zijn de grondslagen voor het opnemen van een voorziening in overeenstemming met IAS 37?
- 2.2 Wordt een specifieke voorziening opgenomen in de jaarrekening voor risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen?
Zo ja, wordt in de toelichting bij de voorzieningen:
 - 2.2.1 de specifieke voorziening naar de aard van het geschil toegelicht?
 - 2.2.2 het risico gekwantificeerd?
 - 2.2.3 het financiële verloop gevolgd van de claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in een mutatieoverzicht?
 - 2.2.4 het juridische verloop gevolgd van een individueel rechtsgeschil waarvoor een voorziening is gevormd?

¹⁷ Dit wordt in de tekst ook wel omschreven als vennootschappen die aan de AEX respectievelijk AMX zijn genoteerd.

2.3 Wordt in de jaarrekening gedetailleerde informatie gegeven over voorwaardelijke verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen?

Zo ja, wordt in de toelichting bij de voorwaardelijke verplichtingen:

2.3.1 de voorwaardelijke verplichting naar de aard toegelicht?

2.3.2 het risico gekwantificeerd?

2.3.3 het financiële verloop gevolgd van de claims, juridische geschillen en rechtsgedingen?

2.3.4 het juridische verloop gevolgd van een individueel rechtsgeschil waarvoor een voorwaardelijke verplichting is vermeld?

2.4 Hoe gedetailleerd is de informatieverstrekking met betrekking tot risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen op het niveau van de onderzochte vennootschappen?

Vervolg vragen:

2.4.1 verandert het beeld van de mate van gedetailleerdheid van de informatieverstrekking als de toelichting bij de voorzieningen in samenhang wordt gezien met de toelichting bij de voorwaardelijke verplichtingen?

2.4.2 neemt de gedetailleerdheid van de informatieverstrekking in de jaarrekening 2012 toe ten opzichte van de jaarrekening 2010?

2.4.3 verschilt de mate van gedetailleerdheid in de informatieverstrekking door vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de AEX met die van vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de AMX?

3. Onderzoeksvraag 3

In welke mate worden de verslaggevingsregels van IAS 37 in verband met risico's van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen nageleefd in de jaarrekening van de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam?

Ter beantwoording van onderzoeksvraag 3 worden de volgende drie deelvragen geformuleerd:

Uitwerking onderzoeksvraag 3 in drie deelvragen

3.1 Wat zijn de belangrijkste uitkomsten van het normatieve deel van het onderzoek?

3.2 Wat zijn de belangrijkste uitkomsten van het empirische deel van het onderzoek?

3.3 Welke conclusies kunnen worden getrokken uit de vergelijking van de uitkomsten van het normatieve onderzoek en het empirisch onderzoek?

1.4 Opzet van het onderzoek

In de hoofdstukken 2 tot en met 6 wordt aan de hand van wetshistorisch onderzoek, literatuuronderzoek en jurisprudentieonderzoek antwoord gezocht op onderzoeksvraag 1:

Hoe moet volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht worden omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming wordt geconfronteerd?

Het normatieve deel van het onderzoek begint in hoofdstuk 2. Daar wordt antwoord gegeven op deelvraag 1.1, het institutionele kader: hoe is het Nederlandse jaarrekeningenrecht ontstaan en hoe heeft het zich ontwikkeld? Uit de beantwoording van deelvraag 1.1 blijkt dat het Nederlandse jaarrekeningenrecht onder invloed staat van regelgeving van de Europese Unie (EU), van Richtlijnen van de RJ, van accountingstandaarden van de IASB en van fiscale waarderingsgrondslagen. Daarom wordt per rechtsgebied de vraag beantwoord hoe de risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen moeten behandeld. Deelvraag 1.2 wordt behandeld in hoofdstuk 3 (titel 9 mede in het licht van de Vierde Richtlijn en de Richtlijnen van de RJ), en deelvraag 1.3 in hoofdstuk 4 (IAS 37). Bovendien maken de grondslagen voor de berekening van de belastbare winst volgens art. 2:396, lid 6 BW direct deel uit van het Nederlandse jaarrekeningenrecht. Daarom wordt in hoofdstuk 5 ruim aandacht besteed aan de beantwoording van deelvraag 1.4, de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip. Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 aan de hand van deelvraag 1.5 onderzoek gedaan naar de mate waarin fiscale waarderingsgrondslagen indirect invloed hebben op de berekening van de civielrechtelijke winst en andersom, de mate waarin de berekening van de fiscale winst wordt beïnvloed door de voorschriften voor de berekening van de civielrechtelijke winst en de gevolgen daarvan voor de vorming van voorzieningen. De voor- en nadelen van wederzijdse beïnvloeding van civielrechtelijke en fiscale winstbepalingsgrondslagen worden afgewogen, mede naar aanleiding van het in het najaar van 2015 verschenen rapport van de Commissie GKG en IFRS van de Vereniging voor Belastingwetenschap.¹⁸ Hoofdstuk 6 eindigt met een samenvatting van de uitkomsten van het normatieve deel van het onderzoek en met conclusies en aanbevelingen op basis van het normatieve onderzoek.

In hoofdstuk 7 wordt via onderzoek van geselecteerde jaarrekeningen antwoord gegeven op onderzoeksvraag 2:

Hoe wordt in de jaarrekening van de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming is geconfronteerd?

Na beschrijving van de onderzoekspopulatie en de opzet van het onderzoek vindt in hoofdstuk 7 empirisch onderzoek plaats met behulp van de deelvragen 2.1 tot en met 2.4. Het onderzoek vindt plaats onder de vijftig grootste aan de NYSE Euronext Amsterdam genoteerde vennootschappen in de verslagjaren 2010 en 2012.

¹⁸ Goed koopmansgebruik Quo Vadis? De mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG, Rapport van de Commissie GKG en IFRS, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap 254.

In hoofdstuk 8 wordt antwoord gegeven op onderzoeksvraag 3:

In welke mate worden de verslaggevingsregels van IAS 37 in verband met risico's van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen nageleefd in de jaarrekening van de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam?

In dit hoofdstuk worden de uitkomsten van het normatieve deel van het onderzoek aan de hand van de deelvragen 1.1 tot en met 1.5 in de hoofdstukken 2 tot en met 6 vergeleken met de uitkomsten van het empirisch deel van het onderzoek aan de hand van de deelvragen 2.1 tot en met 2.4 in hoofdstuk 7. Tot slot worden in hoofdstuk 8 conclusies getrokken uit de vergelijking van de uitkomsten van het normatieve deel van het onderzoek met de uitkomsten van het empirisch deel van het onderzoek. In hoofdstuk 9 wordt afgesloten met een samenvatting, conclusies en aanbevelingen en voorstellen voor verder onderzoek.

