

Continuïteitsonzekerheid en beoordelingsverklaring: toelichtende paragraaf gewenst!

Onzekerheid over de continuïteit mag op basis van de huidige regelgeving door accountants bij een samenstellingsopdracht anders worden behandeld dan bij een controleopdracht. Wat is de vaktechnisch 'beste' route bij een beoordelingsopdracht?

Anton Dieleman

Onlangs sprak de Accountantskamer zich uit over de wijze waarop de accountant in de (samenstellings)verklaring aandacht moet besteden aan een situatie van ernstige continuïteitsonzekerheid ([19 februari 2016 - ECLI:NL:TACAKN:2016:16 15/1731 Wtra AK](#)). Naar aanleiding van die uitspraak en de huidige regelgeving ga ik in op de vergelijkbare situatie bij een beoordelingsopdracht. Het vraagstuk is bij een beoordelingsopdracht extra relevant, gegeven het feit dat sprake is van een assurance-opdracht. Kernvraag van deze bijdrage is of de accountant, in een situatie van ernstige continuïteitsonzekerheid, in zijn beoordelingsverklaring bij de jaarrekening een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden (een 'toelichtende paragraaf') moet opnemen. In een dergelijke paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden wijst de accountant op de toelichting die in de jaarrekening wordt gegeven op de continuïteitsonzekerheid.

Jaarrekening

Als sprake is van een situatie van ernstige onzekerheid over de continuïteit, dan moet de jaarrekening hierover een adequate toelichting bevatten. Voor rechtspersonen (waarvan in de casus sprake was) bepaalt artikel 2:384 BW in dat verband: *'Bij de waardering van activa en passiva wordt uitgegaan van de veronderstelling dat het geheel der werkzaamheden van de rechtspersonen waaraan die activa en passiva dienstbaar zijn, wordt voortgezet [...] of de juistheid ervan aan gereede twijfel onderhevig is; alsdan wordt dit onder mededeling van de invloed op het vermogen in de toelichting uiteengezet.'*

Zo'n toelichting is dus essentieel; ontbreekt hij, dan zal de jaarrekening nooit een getrouw beeld van vermogen en resultaat geven. In de onderhavige jaarrekening (die door de betrokken accountant was samengesteld) was - zo blijkt uit het oordeel van de Accountantskamer - sprake van een onvoldoende specifieke toelichting. Dit levert een gegrondverklaring van dit klachtonderdeel op. Maar dat is hier niet het belangrijkste punt.

Controlestandaarden

Als zich een situatie van ernstige continuïteitsonzekerheid voordoet, is bij controle-opdrachten op basis van Controlestandaard 570 sprake van een heldere structuur. De jaarrekening dient een adequate toelichting op de situatie van de ernstige continuïteitsonzekerheid te bevatten en aan de controleverklaring moet een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden worden toegevoegd. In die paragraaf wijst de accountant (zonder afbreuk te doen aan zijn oordeel met betrekking tot de jaarrekening) op de ernstige continuïteitsonzekerheid zoals die is toegelicht in de jaarrekening.

Ontbreekt zo'n toelichting, dan is de jaarrekening onvolledig en zal dit veelal resulteren in een afkeurende controleverklaring.

Uitspraak Accountantskamer

Voor wat betreft de vraag of de accountant in de samenstellingsverklaring ook een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden moest opnemen (met daarin een verwijzing naar de toelichting in de jaarrekening op de continuïteitsonzekerheid) concludeert de Accountantskamer: *'De toepasselijke gedrags- of beroepsregels schrijven niet voor dat betrokkene zijn eigen afwegingen bij de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling in de jaarrekening moest laten opnemen. Die afwegingen hoefden ook niet vermeld te worden in de afgegeven samenstellingsverklaring.'*

'In een situatie van ernstige continuïteits-onzekerheid kan worden volstaan met een adequate toelichting in de jaarrekening.'

In een situatie van ernstige continuïteitsonzekerheid kan dus - bij een samenstellingsopdracht - worden volstaan met een adequate toelichting in de jaarrekening.

Regelgeving

Die conclusie van de Accountantskamer is juist; iets wat veel accountants (waarschijnlijk) zal verbazen. Bij een samenstellings- en een beoordelingsopdracht is een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de verklaring in situaties van continuïteitsonzekerheid niet verplicht.

Mogelijk is dit een onbedoelde consequentie van de ontwikkeling van de regelgeving op dit punt in de achterliggende jaren. De achtergrond ervan is namelijk als volgt. Vóór de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants ('VGBA') en de voorganger daarvan (de Verordening gedragscode ('VGC')) waren de Gedrags- en beroepsregels voor accountants (GBR en GBAA) van kracht. Die gedrags- en beroepsregels vereisten dat bij een ernstige continuïteitsonzekerheid aan de verklaring een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden moest worden toegevoegd. Ongeacht de vraag of sprake was van een controleverklaring, een beoordelingsverklaring of samenstellingsverklaring.

Die verplichting is uit de regelgeving verdwenen. Audit Alert 20 ('De verklaring van de accountant in een verslechterend economisch klimaat') bepaalde in de periode daarna dat bij een samenstellings- en beoordelingsverklaring nog steeds een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden verplicht was. Deze Audit Alert is inmiddels ingetrokken. Dat is de reden voor het feit dat de Accountantskamer tot de (door mij geciteerde) conclusie komt.

Beoordelingsverklaring

Bij een samenstellingsopdracht kan dit worden beschouwd als een logisch gevolg van de aard van de opdracht. De samenstellingsverklaring is primair bedoeld voor de opdrachtgever en daarnaast beoogt een samenstellingsverklaring geen zekerheid toe te voegen aan de door de accountant samengestelde jaarrekening.

'Een beoordelingsopdracht ligt naar zijn aard namelijk dichter bij een controle-opdracht dan bij een samenstellings-opdracht.'

Dat ligt bij een beoordelingsopdracht anders. Een beoordelingsopdracht ligt naar zijn aard namelijk dichter bij een controle-opdracht dan bij een samenstellingsopdracht. De reden hiervoor is dat beide kwalificeren als assurance-opdracht. Een assurance-opdracht heeft ten doel het vertrouwen van de gebruiker, *niet zijnde de verantwoordelijke partij*, in de uitkomst van de evaluatie of toetsing van de jaarrekening ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken. Een beoordelingsopdracht wordt dus - in 'tegenstelling tot' een samenstellingsopdracht - juist uitgevoerd ten behoeve van derden.

Hetzelfde stramien

Conclusie uit het voorgaande is wat mij betreft dat voor beoordelingsopdrachten hetzelfde stramien zou moeten gelden als voor controle-opdrachten. In een situatie van ernstige continuïteitsonzekerheid is een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de beoordelingsverklaring een relevant onderdeel van die verklaring. Het nut hiervan blijkt te worden onderstreept door de voorbeeldteksten van de beoordelingsverklaring. Voorbeeldtekst 2.1.3 ('Goedkeurende beoordelingsverklaring met een paragraaf ter benadrukking van onzekerheid omtrent de continuïteit') spreekt namelijk niet over een 'onverplicht karakter'. Toch zou het ook nuttig zijn dit opnieuw in de regelgeving te verwerken, zodat alle accountants op dezelfde wijze met dit vraagstuk omgaan.

Deel dit artikel

f in  

Anton Dieleman is voorzitter van het Adviescollege Beroepsreglementering van de NBA en directeur vaktechniek bij Mazars.

GERELATEERD



NIEUWS | 01 juni 2022

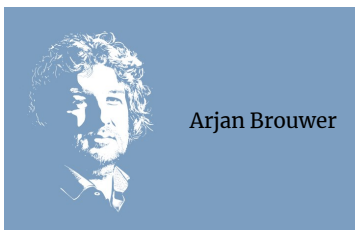
CBS-econoom Van Mulligen spreekt tijdens NBA-webinar over continuïteit

De NBA-werkgroep Continuïteit organiseert op 9 juni 2022 een webinar over continuïteit in turbulente tijden. Peter Hein van Mulligen, hoofdeconoom bij het Centraal... →

MAGAZINE | 03 mei 2022

Going concern-verklaring leidt maar zelden tot faillissement

Een going concern-verklaring leidt maar zeer zelden tot een faillissement, blijkt uit een rapport over de rol van de accountant bij bedrijfscontinuïteit. Belangrijk... →



Arjan Brouwer

DISCUSSIE | Column | 20 april 2022

Schragen of vertragen?

Waar de Corporate Governance Code ooit vooruitliep op wettelijke verplichtingen, lijken de beperkte wijzigingen die nu worden voorgesteld hier achteraan te hobbelen,... →



NIEUWS | 11 april 2022

Accountants: 'Voortbestaan KLM in gevaar'

KLM verkeert in zwaar weer, stellen accountants KPMG en Deloitte in het jaarverslag van de luchtvaartmaatschappij. Er bestaat een kans dat de maatschappij het niet... →



CONTINUÏTEIT | 24 maart 2022

Going concern-verklaring leidt maar zelden tot faillissement

Een going concern-verklaring leidt maar zeer zelden tot een faillissement. Dat blijkt uit een rapport over de rol van de accountant bij bedrijfscontinuïteit. Dat... →