

DE VOORWAARDELIJKE VERKLARING

door A. de Jong

Inleiding

De accountantsverklaring is een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording. In de meest voorkomende gevallen is deze verantwoording een jaarrekening, waarbij, voor de hantering van de waarderingsgrondslagen „er van mag worden uitgegaan, dat de ondernemingsactiviteiten voor onbepaalde tijd zullen worden voortgezet, tenzij uit de doelstelling van de onderneming of uit een besluit van de ondernemingsleiding of uit omstandigheden duidelijk is, dat duurzame voortzetting van de activiteiten niet wordt nagestreefd of onmogelijk is”.¹⁾

Over de inhoud van de verklaring bij de jaarrekening van ondernemingen met continuïteitsproblemen heeft het College voor Beroepsvraagstukken in juli 1977 op verzoek van het Bestuur van het NIVRA een meningsuiting tot stand gebracht. Deze meningsuiting bevat een aanbeveling voor een zogenaamde voorwaardelijke verklaring. De formulering van deze verklaring luidt:

„Wij hebben de jaarrekening van de vennootschap X gecontroleerd. Uit deze jaarrekening blijkt, dat het voortbestaan van de onderneming onzeker is. Aangezien echter niet gebleken is, dat een duurzame voortzetting van de ondernemingsactiviteiten onmogelijk is, zijn de toegepaste grondslagen van waardering en resultaatbepaling gebaseerd op de veronderstelling van continuïteit van de onderneming. Op grond van ons onderzoek zijn wij van oordeel, dat de jaarrekening bij deze veronderstelling een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van het vermogen per 31 december 19. . en van het resultaat over 19. .”

Probleemstelling

De probleemstelling richt zich op de vraag in hoeverre de in de meningsuiting geformuleerde voorwaardelijke verklaring een antwoord is op de wens van het maatschappelijk verkeer te komen tot een duidelijke stellingname in de accountantsverklaring bij de jaarrekening van bedrijven in continuïteitsgevaar.

Bestudering van deze meningsuiting leidt tot markerings van een aantal essentiële punten.

1. In het voorwoord en het eerste hoofdstuk staat, dat bij continuïteitsgevaar de ondernemingsleiding in de toelichting als onderdeel van de jaarrekening, een goede uiteenzetting dient te geven over de problematiek waarin de onderneming zich bevindt.

De relatie wordt gelegd met de bepaling van artikel 311 lid 2 (2e boek B.W.)

¹⁾ Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen, eerste aflevering. International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.), eerste standaard: „De onderneming wordt normaliter gezien als een huishouding die in continuïteit optreedt. . .”
Vierde E.E.G. richtlijn art. 28 lid 1A: „De vennootschap wordt geacht haar activiteiten voort te zetten”.

die eist, dat in de toelichting op de jaarrekening een uiteenzetting omtrent de waarderingsgrondslagen wordt gegeven.

2. Uit het tweede hoofdstuk blijkt dat vele factoren kunnen leiden tot een bedreiging van de continuïteit van de onderneming. Zolang echter de discontinuïteit niet is aangetoond, geldt voor de onderneming „the benefit of the doubt”.

De beoordeling van het continuïteitsgevaar, in de toelichting van de jaarrekening uiteengezet, wordt overgelaten aan de lezer. De accountant geeft in zijn verklaring de onderneming het voordeel van de twijfel.

3. De accountant wordt in dit tweede hoofdstuk tevens een controlerichtlijn voorgeschreven, waarnaar hij bij dreigend continuïteitsgevaar moet handelen, namelijk: het behoort tot de taak van de accountant om, indien er tenminste enige aanwijzing bestaat dat de continuïteit van de onderneming bedreigd wordt, een beoordeling uit te voeren van de op basis van de orderportefeuille of redelijkerwijze te verwachten omzetten opgemaakte liquiditeitsprognose op korte termijn.

4. De mogelijke situaties waarin de beoordeling van de vooruitzichten relevant is, worden in het derde hoofdstuk besproken, waarbij deze situaties eenvoudigheidshalve in een tabel zijn ondergebracht.

„De gevallen dat de accountant de vooruitzichten positiever beoordeelt dan de ondernemingsleiding worden niet behandeld, omdat de accountant niet in de plaats van de ondernemingsleiding kan treden om die mogelijk geachte positieve ontwikkeling te realiseren”. Dit citaat - het ontbreekt in de ontwerp-meningssuiting - geeft aan, dat de accountant niet op de stoel van de ondernemingsleiding kan en moet gaan zitten.

Een negatiever oordeel van de accountant over de overlevingskansen zou daarentegen in de praktijk indirect als een afkeurend oordeel beschouwd kunnen worden over de kwaliteit van de ondernemingsleiding, terwijl alleen sprake is van verschil in inzicht over de overlevingskansen.

5. In het vierde hoofdstuk wordt de voorwaardelijke verklaring geïntroduceerd, waarbij nog eens duidelijk wordt gesteld, dat deze in de systematiek van de GBR moet worden beschouwd als een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud (zie GBR artikel 14 lid 4).

6. Uit de slotopmerking in het vijfde hoofdstuk blijkt eens te meer dat bij de beoordeling van een dreigende continuïteit vele factoren een rol spelen. Niet alleen een moederonderneming kan een dochteronderneming ondanks verliezen in het leven houden, ook de overheid heeft de laatste jaren vele noodlijdende bedrijven zodanig geldelijk gesteund, dat het continuïteitsgevaar (tijdelijk) kon worden afgewend. Daarnaast kunnen de belanghebbenden de discontinuïteitsrisico's verschillend beoordelen.

Belangrijk is hier nog eens op te merken dat in principe het continuïteitsgevaar terug te voeren is tot een (dreigend) liquiditeitstekort.

Evaluatie van de probleemstelling

Onder meer uit de uitslag van een enquête onder circa 200 accountants op de najaarsconferentie 1976 blijkt, dat accountants zeer verschillend denken over de inhoud van de verklaring bij dreigende continuïteitsverbreking. Juist

in deze situatie van continuïteitsgevaar echter, wordt van de accountant een duidelijke stellingname verwacht.

1. In de meningsuiting wordt een aantal concrete stappen gezet. Voorgescreven wordt, dat de accountant de liquiditeitsprognose beoordeelt, indien er tenminste enige aanwijzing bestaat, dat de continuïteit van de onderneming bedreigd wordt. Kan de accountant na deze beoordeling de discontinuïteit niet aantonen, dan zijn de toegepaste grondslagen van waardering en resultaatbepaling terecht gebaseerd op de continuïteit van de onderneming.

Het continuïteitsgevaar dient adequaat in de jaarrekening te worden uiteengezet.

Blijkt dat de onderneming niet op eigen kracht haar verplichtingen na zal kunnen komen, dan is er sprake van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit en dient er overleg gevoerd te worden met belanghebbenden.

In de meningsuiting staat terecht: „In het algemeen zal een situatie van ernstige onzekerheid niet langer dan ca. 3, hooguit 6 maanden kunnen blijven bestaan; als belanghebbenden, na hierom in het overleg verzocht te zijn, niet bereid zijn verdergaande medewerking te geven, dan zullen althans de kredietverschaffers óók hun normale medewerking opzeggen, hetgeen onmiddellijk het einde van de onderneming betekent. Het overleg moet in vrij korte tijd zekerheid opleveren.”

2. De meningsuiting gaat echter ook aan een aantal belangrijke punten voorbij.

★ De vraag blijft onbeantwoord wat nu precies onder de discontinuïteit van de onderneming moet worden verstaan:

- is dit de beëindiging van haar juridische vorm waarbij bijvoorbeeld de vermogensverschaffers kunnen worden benadeeld; of
- is dit de beëindiging van de bedrijfsactiviteiten waardoor bijvoorbeeld de werknemers kunnen worden benadeeld.

★ Bij de beoordeling van de overlevingskansen van de onderneming spelen ook andere dan bedrijfseconomische factoren een rol: de laatste jaren verleent de overheid in veel gevallen geldelijke steun aan ondernemingen in continuïteitsgevaar, terwille van bijvoorbeeld de bescherming van werkgelegenheid, aanwezige technische know-how etc.

Anders gezegd:

Met alleen een beoordeling van de liquiditeitsprognose „op basis van de orderportefeuille of redelijkerwijze te verwachten omzetten” is de accountant er niet, er zijn veel meer factoren die de overlevingskansen beïnvloeden (bedrijfsovername, overheidssteun, externe geldschieters, etc.).

De beoordeling van de overlevingskansen is tevens vrij subjectief: de wegingsfactoren zijn voor elke groep van belanghebbenden verschillend.

★ Ten onrechte wordt in de meningsuiting verband gelegd tussen de voorwaardelijke verklaring en een „qualified opinion”, hetgeen nog wordt aangedikt met de opmerking dat dit „een bijkomend, doch niet te onderschatten voordeel is . . .”.

Deze voorwaardelijke verklaring is een goedkeurende verklaring *zonder*

voorbehoud, de „qualified opinion” een goedkeurende verklaring *onder* voorbehoud, een belangrijk principieel verschil.

- ★ Voorbijgegaan wordt aan de datering van de verklaring. Toch is deze datering belangrijk: zij bakent niet alleen de specifieke verantwoordelijkheid af van de accountant met betrekking tot de in de jaarrekening opgenomen posten en een algemene verantwoordelijkheid voor de opvolgende periode, maar markeert tevens het tijdstip waarop de beoordeling van de liquiditeitsprognose heeft plaatsgevonden.
- ★ Clausuleringen van de verklaring zoals deze in het buitenland voorkomen, hebben in Nederland geen ingang gevonden. Toch is door de afwijkende formulering van de voorwaardelijke verklaring van de door het bestuur van het NIVRA gepropageerde standaardtekst voor een goedkeurende verklaring, een tendens in die richting te bespeuren.
- ★ Hoewel uit de vakliteratuur blijkt, dat de opvattingen van vakgenoten in het buitenland niet wezenlijk verschillen van die zoals zij in de meningsuiting zijn uiteengezet, heeft de Nederlandse beroepsorganisatie met de publikatie van de voorwaardelijke verklaring zich in een uitzonderingspositie gemanoeuvreed. Het is de vraag of deze uitzonderingspositie gerechtvaardigd is, mede gezien het streven naar internationale harmonisatie.

Het toepassingsgebied voor een goedkeurende verklaring *onder* voorbehoud, de „qualified opinion” is in het buitenland ruimer. In Nederland kan deze verklaring alleen worden toegepast in die gevallen waarin het voorbehoud kwantificeerbaar is, zodat de draagwijdte duidelijk blijkt en bovendien aan de goedkeurende verklaring niet wezenlijk afbreuk wordt gedaan.

- ★ Voor de beoordeling van de liquiditeitsprognose is volgens de meningsuiting geen samenwerking nodig met andere deskundigen. Anderzijds kan de vraag gesteld worden of de onderneming in continuïteitsgevaar zelf in staat kan worden geacht een dergelijke prognose op te stellen.
- ★ Het is jammer, dat met geen woord gerept is over de verklaring van toereikendheid bij de liquiditeitsprognose. De inhoud van deze door de verantwoordelijke leiding verstrekte schriftelijke bevestiging kan betrekking hebben op punten betreffende
 - de volledigheid van de ter beoordeling voorgelegde prognoses
 - de waardering van de positie van de onderneming

- ★ Voorbijgegaan wordt aan de verklaring van oordeelonthouding bij de jaarrekening van de „kleine” onderneming, waarbij om administratief-organisatorische redenen geen oordeel verkregen kan worden omtrent de volledigheid van de opbrengstverantwoording.

De voorwaardelijke verklaring is immers een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud en kan derhalve niet worden afgegeven bij de jaarrekeningen van bedrijven waarbij normaliter een verklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt.

Conclusies

1. Uit de geschiedenis van de voorwaardelijke verklaring blijkt dat de beroepsorganisatie de laatste jaren heeft gezocht naar een passend antwoord op de wens van het maatschappelijk verkeer te komen tot een duidelijke stellingname in de accountantsverklaring bij bedrijven in continuïteitsgevaar.

Op grond van hetgeen in de voorgaande hoofdstukken is uiteengezet ben ik van mening, dat het nu gegeven antwoord nog veel onduidelijkheden bevat. Achteraf gezien was het waarschijnlijk beter geweest, dat de voorwaardelijke verklaring eerst de status van een ontwerp-meningsuiting had gekregen. Vooral nu de voorwaardelijke verklaring in deze meningsuiting zo sterk afwijkt van de samengestelde verklaring in de oorspronkelijke ontwerp-meningsuiting.

2. Hoewel de laatste jaren het aantal ondernemingen in continuïteitsgevaar toeneemt, komt, en naar mijn mening terecht, de voorwaardelijke verklaring sporadisch voor.

In principe is er geen toepassingsgebied voor deze voorwaardelijke verklaring.

Worden de beschreven procedures in de meningsuiting door de accountant gevolgd, dan heeft de accountant zekerheid: hij heeft al of niet de discontinuïteit kunnen aantonen.

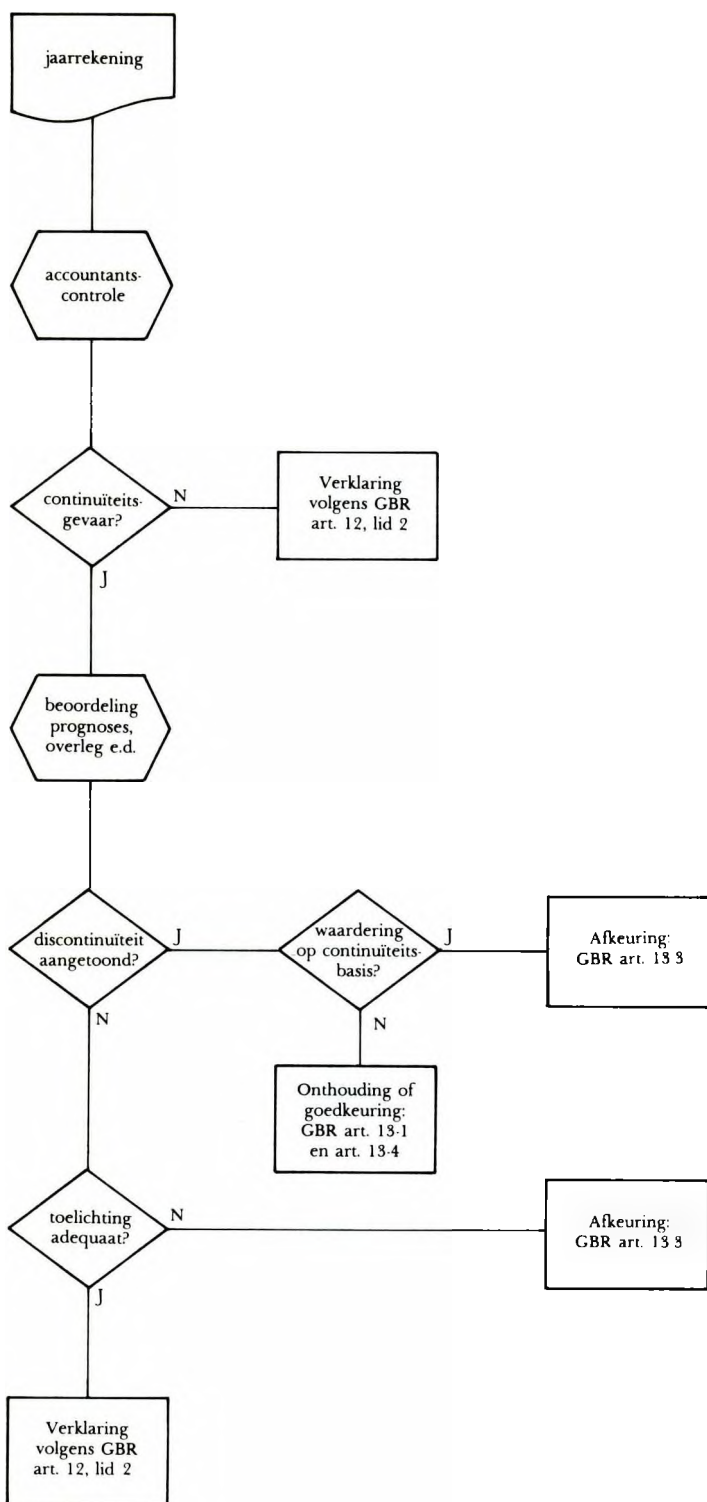
Heeft hij de discontinuïteit niet aangetoond en is tevens het continuïteitsgevaar adequaat toegelicht, dan is zijn stellingname duidelijk: hij geeft een van de drie mogelijke verklaringen zoals deze in het GBR-artikel 12, lid 2, limitatief zijn opgesomd.

Een nadere clausulering in de vorm van een voorwaardelijke verklaring is, mede op grond van wat hierover in het voorgaande is geschreven, ongewenst.

Schematisch ontstaat dan het volgende beeld (zie volgende pagina).

3. Als na de beoordeling van de liquiditeitsprognose blijkt, dat de onderneming het niet op eigen kracht zal halen, treedt de fase in van overleg met belanghebbenden op basis van bijvoorbeeld een conceptjaarrekening, waarbij in de toelichting het continuïteitsgevaar adequaat is toegelicht. In deze overlegfase is het oordeel van de accountant over deze conceptjaarrekening gewenst. Het is zinvol dat de accountant in deze situatie zijn verklaring clausuleert, ongeacht of dit een goedkeurende verklaring of een verklaring van oordeelonthouding bij een z.g. „kleine” onderneming is. In deze clausulering behoeft niet te worden opgenomen, dat de waarderingsgrondslagen zijn toegepast op de veronderstelde continuïteit van de onderneming. Zolang de discontinuïteit niet is aangetoond, worden jaarstukken immers altijd opgemaakt op basis van de veronderstelde continuïteit van de onderneming.

Is na deze overlegsituatie een antwoord verkregen over het al of niet voortbestaan van de onderneming, dan kan bij de definitieve jaarrekening een verklaring volgens artikel 12, lid 2, GBR worden verstrekt.



Geraadpleegde literatuur

- NIVRA
 Meningsuiting van het College van Beroepsvraagstukken.
 Ontwerp ter discussie 2
 Ontwerp ter discussie 3
 Gedrags en beroepsregels registeraccountants
 De GBR verklaard
- Prof. A. B. Frielink
 Kosmos Amsterdam Antwerpen 1974
- J. A. Burggraaff
 Continuïteit · Jaarrekening · Accountant
 MAB januari 1976
 De verklaring bij verbreking van de continuïteit
 MAB januari 1976
- Drs. L. J. M. Roozen
 De verklaring bij verbreking van de continuïteit
 MAB januari 1976
 Commentaar op de kanttekeningen van J. A. Burggraaff
 MAB januari 1976
 De zogenaamde samengestelde verklaring
 MAB januari 1977
 Antwoord aan Prof. A. B. Frielink
 MAB februari 1977
- Prof. A. B. Frielink
 Aantekeningen omtrent het artikel van Drs. L. J. M. Roozen
 „De zogenaamde samengestelde verklaring”
 MAB januari 1977
- J. M. Vecht
 De accountantsverklaring
 Handboek accountancy mei 1977
- Drs. K. Kruisbrink
 De accountantsverklaring bij dreigende discontinuïteit
 Handboek accountancy februari 1977
- Mr. J. M. van der Beek
 De accountantsverklaring bij onzekerheden
 MAB november 1978
- Prof. Drs. H. H. J. Nordemann
 De al dan niet geclausuleerde verklaring bij de jaarrekening
 50 jaar MAB · II
- Drs. J. van Helleman
 en R. de Koning
 Continuïteitsverbreking en accountantsverklaring
 E.S.B. november 1972
 Naschrift
 E.S.B. januari 1973
- F. W. C. Blom
 Continuïteitsverbreking en accountantsverklaring
 E.S.B. januari 1973
- NIVRA
 Verslag najaarsconferentie 1976 m.b.t. ontwerp ter discussie no. 3
- Arnhemse Scheepsbouw
 Maatschappij N.V.
 Jaarverslagen over de boekjaren 1975/1976 tot en met 1978/1979
- Afwijkende accountantsverklaringen bij bedrijven in continuïteitsgevaar
- Wet op de jaarrekening van ondernemingen (2e boek B.W.)
- Beschouwingen wet jaarrekening van ondernemingen (aflevering nr. 1)
- S. Kalkman
 Accountantsverklaringen in het buitenland
 Handboek accountancy augustus 1973
- A. Farmiter
 1975: A year of qualified accounting
 The accountancy age, januari 1976
- Accountants International
 Study Group
 The independent Auditor's Reporting
 Standards in Three Nations
 november 1968
 Going Concern Problems
 oktober 1975