

Continuïteit en de samenstelverklaring

Accountant, vervul je maatschappelijke rol!

Robin Litjens

'Gelet op de stand van de orderportefeuille per 31 december 2010 ad € 0 is er uitgegaan van continuïteit' en 'De continuïteit hangt in hoge mate af van de bereidheid van ... Holding B.V. om de financiering voort te zetten. Tot op heden is niet gebleken dat ... Holding B.V. deze bereidheid niet zou hebben.' Markante passages, die ik tegenkwam in jaarrekeningen van niet controleplichtige vennootschappen waar gerede twijfel bestaat over de continuïteit. Accountants moeten onder de huidige economische omstandigheden meer dan ooit tevoren alert zijn op het feit dat gerede twijfel omtrent de continuïteit adequaat uiteengezet wordt in de jaarrekening. De accountant die hier te losjes mee omspringt, vervult zijn maatschappelijke rol niet naar behoren.

De wet (2:384 lid 3) en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (RJK, A2.214) schrijven voor dat wanneer er sprake is van gerede twijfel omtrent de continuïteit van de rechtspersoon, de omstandigheden waarin de onderneming verkeert adequaat uiteen moeten zijn gezet in de toelichting. 'Omstandigheden' vertaal ik hier als een beschrijving van de oorzaken die ten grondslag liggen aan de gerede twijfel en de acties die het management heeft uitgezet of uit gaat zetten om de continuïteitsveronderstelling gestand te doen. Er is sprake van gerede twijfel omtrent de continuïteit van de rechtspersoon indien zij niet meer op eigen kracht aan haar verplichtingen kan voldoen en dat medewerking van belanghebbenden benodigd is zonder dat overigens al vaststaat of verdergaande medewerking wordt verkregen. De RJK voegt hier nog aan toe (A2.212) dat bij gerede twijfel omtrent de continuïteit gebeurtenissen na balansdatum van betekenis kunnen zijn.

Toelichting blijkt de jaarrekeningen (tabel 1)

Het grootste gedeelte van de vennootschappen vermeldt alleen als omstandigheid bij gerede twijfel omtrent de continuïteit dat het eigen vermogen negatief is (77%, tabel 1). Dit lijkt mij niet adequaat, omdat dit niets toevoegt aan de balans waar dit negatieve vermogen ook uit blijkt. De resterende 23% ondernemingen beschrijft de omstandigheden wel specifiek. Bijvoorbeeld: stagnerende omzet, aanloopverliezen en order-intake.

Aangezien kleine rechtspersonen die onder Titel 9 vallen slechts een beperkte balans met toelichting hoeven te deponeren, doet zich een bijzonder dilemma voor. Gerede twijfel omtrent de continuïteit zal veelal (deels) worden veroorzaakt door tegevallende resultaten. Echter, in de publicatiejaarrekening hoeft een kleine rechtspersoon geen resultaten toe te lichten. Wat blijkt? In 48% van de gevallen kiest de onderneming er voor om bij de uiteenzetting omtrent de continuïteit het resultaat toe te lichten. Dit ligt een stuk hoger wanneer de rechtspersoon ook specifieke omstandigheden beschrijft die hebben geleid tot een gerede twijfel omtrent de continuïteit.

Ditzelfde beeld komt naar voren bij de beschrijving van acties van het management die zijn gericht op het gestand doen van de continuïteitsveronderstelling. In 40% van de gevallen worden er acties van het management toegelicht. Dit is bij de ondernemingen met een specifieke uiteenzet-

Onderzoek

In dit artikel wordt verslag gedaan van een onderzoek onder 100 bij de KvK gedeponeerde jaarrekeningen van kleine rechtspersonen over de periode 2008 – 2010, waarbij sprake is van gerede twijfel omtrent de continuïteit en waar de accountant bij de jaarrekening een samenstellingsverklaring heeft afgegeven. De belangrijkste conclusies? Vaak ontbreken in de jaarrekening adequate toelichtingen en de accountant neemt in zijn samenstelverklaring meestal géén toelichtende paragraaf op terwijl dit wel zou moeten!

ting van de oorzaken (57%) hoger (zie tabel 1). Overigens zijn daarbij niet alle beschrijvingen van oorzaken even zinvol. Enkele passages die ik aantrof:

- 'Teneinde discontinuïteit te voorkomen heeft de directie de nodige maatregelen aangekondigd en reeds doorgevoerd om duurzame voortzetting te waarborgen.'
- 'Het voortbestaan van de vennootschap was niet vanzelfsprekend, echter dankzij vakmensen [van] X B.V. ... is de continuïteit veilig gesteld.'

Tot slot blijkt dat slechts in 9% van de jaarrekeningen gebeurtenissen na ba-

Tabel 1. Oorzaken omtrent continuïteit en toelichting in de jaarrekening

Aanvullende toelichtingen	Totaal (100%)	Algemeen (77%)*	Specifiek (23%)**
Resultaat toegelicht	48%	44%	64%
Acties van management	40%	35%	57%
Gebeurtenis na balansdatum	9%	9%	9%

*Algemene uiteenzetting omstandigheden = alleen vermelding dat het eigen vermogen negatief is.

**Specifieke uiteenzetting omstandigheden = bijvoorbeeld; stagnerende omzet, lopende claims, aanloopverliezen, projectcyclus, orderintake). De ondernemingen in de subcategorieën algemeen en specifiek zijn redelijk vergelijkbaar. Ze zijn bijvoorbeeld gemiddeld even groot, hebben een vergelijkbare aandeelhoudersstructuur en ze maken gemiddeld net zo vaak gebruik van bankkrediet.

lansdatum zijn beschreven. Deze beschrijvingen zijn niet opgenomen onder de overige gegevens maar in de toelichting op de balans, omdat de overige gegevens niet gedeponeerd worden.

Deponeringseisen en kans op faillissement

Ondernemingen die meer specifieke toelichtingen opnemen bij gerede twijfel omtrent de continuïteit voldoen gemiddeld beter en sneller aan de deponeringseisen; ze deponeren sneller, overschrijden niet de maximale deponeringstermijn en deponeren onverwijld (binnen 8 dagen). (Zie hiervoor tabel 2.)

Het is opvallend te noemen dat 40% van de vennootschappen die specifieke toelichtingen opnemen failliet is gegaan ten opzichte van 19% wanneer de ondernemingsleiding een algemene toelichting opneemt. De kans op faillissement lijkt dus groter wanneer ondernemingen gemiddeld meer toelichten en beter aan hun deponeringsverplichtingen voldoen.

De samenstellingsverklaring

De rol van de accountant inzake continuïteit bij een samenstelopdracht is beschreven in COS 4410. Alinea 12a stelt dat de accountant toelichtingen opneemt conform het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. Audit Alert 20 stelt dat de vereisten omtrent continuïteit bij controleopdrachten onverkort gelden voor samenstellingsopdrachten. COS 570 inzake continuïteit is dus van toepassing.

COS 570 hanteert het begrip gerede twijfel over de continuïteit en sluit daarmee aan bij het begrip in de wet en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Er is een specifieke passage opgenomen in Audit Alert 20 (pag. 3) aangaande de samenstellingsverklaring: 'Indien sprake is van *ernstige onzekerheid* [die adequaat is toegelicht] wordt aan de beoordelingsverklaring een toelichtende paragraaf toegevoegd.' (Audit Alert 20, pagina 3). Zoals de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving stelt (RJ 120:303): 'Onder het ... begrip 'gerede twijfel' en het in de praktijk gebruikelijke begrip 'ernstige onzekerheid' wordt hetzelfde verstaan.'

Dit betekent dus dat wanneer een ondernemingsleiding in haar jaarrekening besluit om conform RJk A2.214 toelichtin-

Tabel 2. Oorzaken omtrent continuïteit en deponeringseisen

Deponeringseisen	Totaal (100%)	Algemeen (77%)*	Specifiek (23%)**
Deponeringstermijn (maanden)	8,3	8,9	6,2
Deponeringstermijn overschreden?	6%	8%	0%
Onverwijld deponeren (dagen)	19,1	22,2	8,3

*Algemene uiteenzetting omstandigheden = alleen vermelding dat het eigen vermogen negatief is.

**Specifieke uiteenzetting omstandigheden = bijvoorbeeld; stagnerende omzet, lopende claims, aanloopverliezen, projectcyclus, orderintake). De ondernemingen in de subcategorieën 'algemeen' en 'specifiek' zijn redelijk vergelijkbaar. Ze zijn bijvoorbeeld gemiddeld even groot, hebben een vergelijkbare aandeelhoudersstructuur en ze maken gemiddeld net zo vaak gebruik van bankkrediet.

gen omtrent de continuïteit op te nemen, de accountant in zijn/haar samenstelverklaring altijd een toelichtende paragraaf op moet nemen. Tenzij hij/zij de toelichting niet adequaat vindt en de ondernemingsleiding de paragraaf niet wil aanpassen. In dat geval zal de accountant de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening teruggeven.

Welnu, in welke mate zijn de samenstelverklaringen voorzien van een toelichtende paragraaf? Bij 25% van de onderzochte jaarrekeningen was een samenstellingsverklaring bijgevoegd. De facto had de betreffende vennootschap de inrichtingsjaarrekening gedeponeerd. Bij de overige deponeringsjaarrekeningen was via een verwijzing naar de samenstelverklaring op te maken dat deze voorzien is van een samenstelverklaring. Slechts bij 1 op de 5 samenstellingsverklaringen was een toelichtende paragraaf omtrent de continuïteit opgenomen! Ongeacht het feit of de vennootschap een algemene of specifieke uiteenzetting van de omstandigheden opnam in de jaarrekening. Dit betekent dat bij 4 op de 5 samenstelverklaringen géén toelichtende paragraaf is opgenomen terwijl dit wel zou moeten!

Twijfel over continuïteit secuur melden

Hoewel de beperkte omvang van het onderzoek noopt tot voorzichtige conclusies, wil ik u toch wat meegeven. Nu de crisis voortduurt blijft het citaat uit Audit Alert 20 onverminderd van belang: 'Het verslechterend economisch klimaat vraagt van de accountant de uiterste zorgvuldigheid ... een integere opstelling teneinde het maatschappelijk verkeer het vertrouwen te geven dat het mag hebben in de door de accountant ... samengestelde jaarrekening.' Een mooi citaat waar u

in de praktijk als volgt invulling aan zou kunnen geven:

- wijs de statutaire directie schriftelijk op de eventuele gevolgen van het niet voldoen aan de deponeringseisen en een onvoldoende adequate toelichting bij gerede twijfel omtrent de continuïteit;
- dring aan op een adequate uiteenzetting in de jaarrekening wanneer er sprake is van gerede twijfel omtrent de continuïteit. 'Adequaat' is een voldoende specifieke beschrijving van de oorzaken alsmede een beschrijving van de door de directie genomen en/of te nemen maatregelen;
- wanneer er tussen balansdatum en opmaakdatum van de jaarrekening belangrijke gebeurtenissen hebben plaatsgevonden die de oordeelsvorming van de gebruiker kunnen beïnvloeden, neem deze dan in de inrichtingsjaarrekening op als gebeurtenis na balansdatum onder de overige gegevens;
- neem altijd een toelichtende paragraaf op in de samenstellingsverklaring wanneer de directie in haar jaarrekening een uiteenzetting geeft over de gerede twijfel omtrent de continuïteit.

Ik wens u een goed jaarrekeningseizoen toe! An



Robin Litjens, is als assistent-professor Financial Accounting verbonden aan Nijenrode Business Universiteit.