

Een toekomst van 12 maanden?

Anders dan vaak wordt gedacht kan de accountant zich bij zijn oordeel over de continuïteit niet altijd beperken tot informatie over een periode van een jaar na balansdatum. Die periode *moet* soms zelfs langer zijn.

ANTON DIELEMAN*

de **Openbaar**
accountant

In het kader van de continuïteitsveronderstelling die ten grondslag ligt aan het opstellen van de jaarrekening moet de accountant onder meer toekomstgerichte informatie beoordelen. Daarbij wordt nogal eens gesteld dat de daarbij in aanmerking te nemen termijn wordt begrensd door een periode van twaalf maanden na balansdatum. Het is echter de vraag of de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en meer specifiek paragraaf 18 van Richtlijn 570 ('Continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten') wel ruimte geven voor die uitleg.

Ondernemingsleiding

De jaarrekening wordt opgesteld op basis van continuïteit van de activiteiten van de desbetreffende huishouding. Dit geldt zelfs als er sprake is van ernstige onzekerheid over die continuïteit, zolang die maar niet omslaat in zekerheid over de discontinuïteit. In dat laatste geval moet de jaarrekening worden opgesteld op basis van liquidatiewaarden.

De leiding van de huishouding moet dus een inschatting maken van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van het geheel van de activiteiten.

Eén van de belangrijkste middelen die daar-

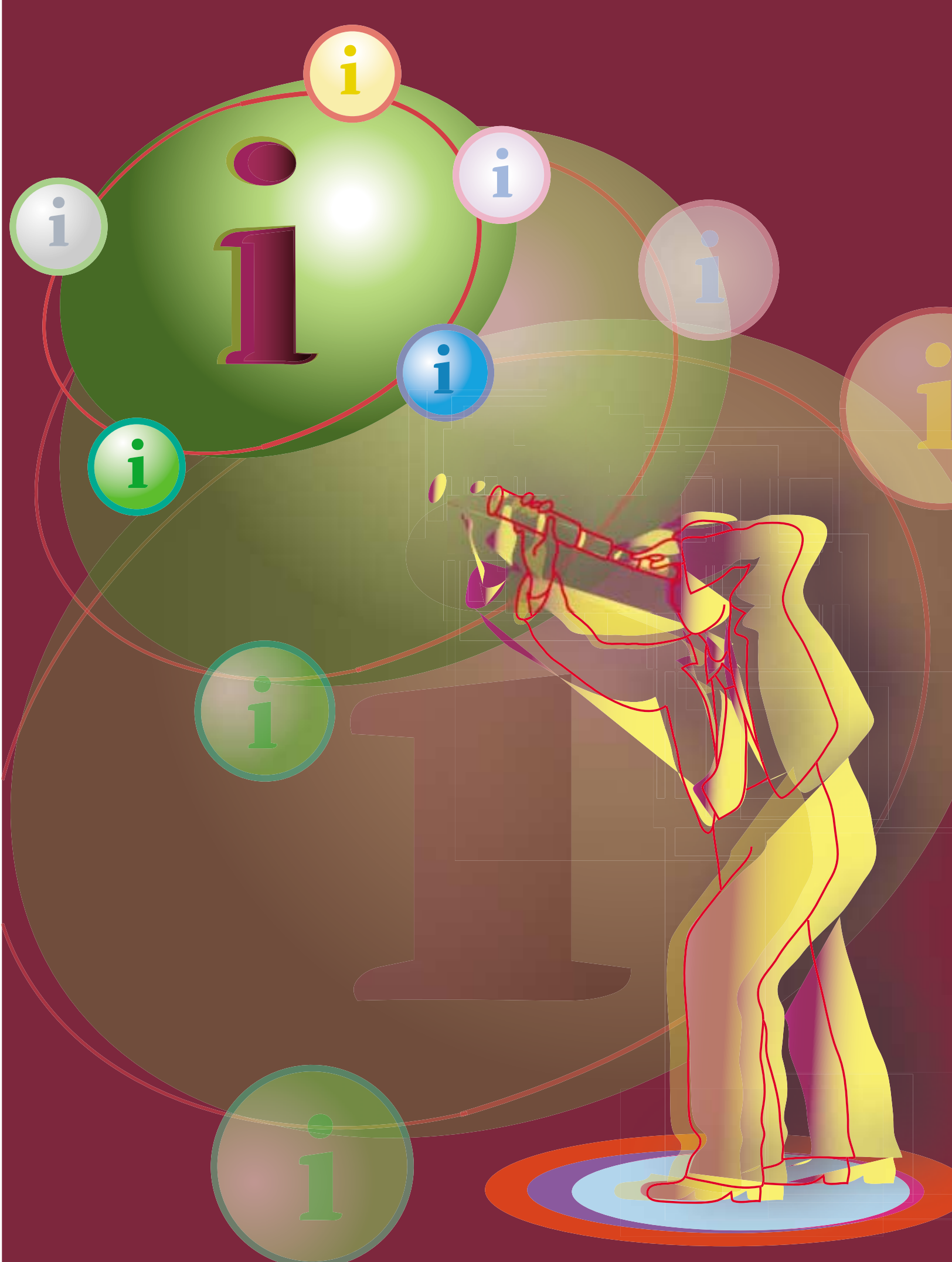
voor ter beschikking staan betreft de toekomstgerichte informatie, zoals meerjarenramingen, jaarbegrotingen etc.

Daarbij is interessant welke termijn de directie hierbij in aanmerking neemt. Dit geldt te meer in situaties waar sprake is van onzekerheid over de continuïteit. Over het algemeen mag van een adequaat optredende directie worden verwacht dat toekomstgerichte informatie juist in zulke situaties de noodzakelijke aandacht krijgt. Dat betekent dat de termijn daarbij vaak langer zal zijn dan twaalf maanden na balansdatum.

Accountant

De accountant heeft in het kader van zijn jaarrekeningcontrole de verplichting om de continuïteitsveronderstelling van de directie te beoordelen. Ook hij zal hiervoor in belangrijke mate gebruikmaken van toekomstgerichte informatie. Daarbij wordt paragraaf 18 van Richtlijn 570 relevant. Die geeft aanwijzingen voor de daarbij in acht te nemen relevante termijnen:

RAC 570.18: De accountant dient dezelfde periode te onderzoeken die de leiding van de huishouding bij



haar inschatting in het kader van het geldende stelsel van externe verslaggevingsregels in acht heeft genomen. Indien de periode die door de leiding van de huishouding in acht is genomen bij het inschatten van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten minder dan twaalf maanden na de balansdatum beslaat, dient de accountant de leiding van de huishouding te verzoeken haar inschattingsperiode tot twaalf maanden na balansdatum uit te breiden.

Als hoofdregel geldt dus dat de accountant dezelfde periode moet onderzoeken als de leiding van de huishouding heeft gehanteerd. Als de directie een kortere termijn in aanmerking neemt, dan moet ze deze termijn uitbreiden tot twaalf maanden na balansdatum.

Problemen

Over het algemeen zal deze aanvullende bepaling tot weinig discussie aanleiding geven. Stel dat het opstellen van de jaarrekening 2002 en de accountantscontrole plaatsvinden in maart 2003. De accountant dient dan geen genoegen te nemen met toekomstgerichte informatie die niet verder reikt dan het eerste halfjaar 2003, maar zal de directie vragen om deze periode uit te breiden tot twaalf maanden na balansdatum, ofwel ultimo 2003. Tot zover levert de tekst van de Richtlijn geen problemen op.

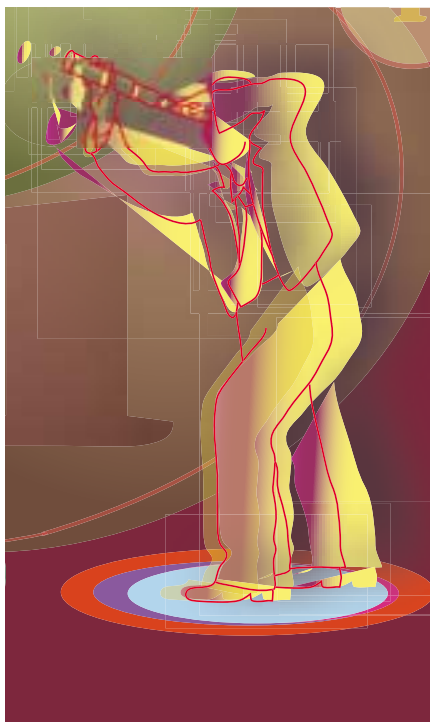
Lastiger wordt het als het opstellen en de controle van dezelfde jaarrekening 2002 pas in december 2003 of zelfs januari 2004 worden afgerond. In de meeste gevallen zal de cliënt beschikken over een zodanig systeem van het totstandkomen van toekomstgerichte informatie, dat op dat moment ten minste de begroting van het volgende jaar (in casu 2004) beschikbaar is. De directie zal deze begroting meenemen bij haar inschatting van de continuïteit van de activiteiten van de huishouding. De accountant moet volgens de eerste zin van paragraaf 18 van Richtlijn 570 in dat geval dezelfde periode betrekken in het kader van zijn controle. Een discussie of deze termijn beperkt kan blijven tot twaalf maanden na balansdatum, is in die situatie niet aan de orde. Los daarvan is het beperken van de beoordeling van toekomstgerichte informatie tot een periode van slechts twaalf maanden na balansdatum, vaktechnisch natuurlijk onaanvaardbaar.

Ontbrekende informatie

De vraag wordt echter wel relevant als tijdens de controle van de jaarrekening (2002) in

december 2003 of januari 2004 blijkt dat er geen toekomstgerichte informatie beschikbaar is. De hypothetische situatie dat de directie bewust geen medewerking wil verlenen aan het opstellen van toekomstgerichte informatie leidt tot een subjectieve verhinderd, maar wordt hier verder buiten beschouwing gelaten.

'In de Nederlandse regelgeving zou een soortgelijke bepaling als in de VS moeten worden opgenomen.'



'De beperking tot een periode van twaalf maanden na balansdatum is onjuist en strijdig met de controlerichtlijnen.'

Het is echter ook denkbaar dat de directie op objectieve gronden niet of onvoldoende in staat is om toekomstgerichte informatie op te stellen. Bijvoorbeeld bij een projectorganisatie waar op dat moment nog geen duidelijkheid bestaat over de vraag in welke mate er voldoende winstgevend projecten kunnen worden gerealiseerd. In zulke gevallen ontstaat de eveneens in Richtlijn 570 omschreven situatie van een ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit die - mits adequaat in de jaarrekening toegelicht - leidt tot een goedkeurende accountantsverklaring met (verplicht!) toelichtende paragraaf. De andere variant die Richtlijn 570 biedt is de route via de beperking in de controle die - gelet op de omvang ervan als gevolg van de continuïteitsproblemen - uitmondt in een accountantsverklaring van oordeelonthouding.

Twaalf maanden

De stelling dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor het beoordelen van toekomstgerichte informatie zich beperkt tot een periode van twaalf maanden na balansdatum, is dus onjuist en strijdig met de controlerichtlijnen. Eventuele onzekerheden omtrent de continuïteit, in combinatie met het relatief laat uitbrengen en controleren van de jaarrekening, brengen met zich mee dat de directie - en dus ook de accountant - deze termijn over het algemeen kan (en moet!) uitbreiden tot een periode die langer is dan twaalf maanden na balansdatum. De enige vaktechnisch aanvaardbare uitzondering is de situatie waarin de leiding van de huishouding, door de aard van de activiteiten, niet in staat is adequate toekomstgerichte informatie op te stellen. In dat geval kan echter ook geen (ongeclausuleerde) goedkeurende accountantsverklaring worden afgegeven. In de Verenigde Staten bedraagt de termijn die de accountant in aanmerking moet nemen voor het beoordelen van toekomstgerichte informatie, niet twaalf maanden na balansdatum, maar twaalf maanden na de datum waarop de jaarrekening wordt opgesteld. Het opnemen van zo'n bepaling in de Nederlandse regelgeving, naast de huidige algemene bepaling dat de accountant ten minste dezelfde termijn beoordeelt als de leiding van de huishouding, verdient serieuze overweging. ■

Noot

* Anton Dieleman is directeur vaktechniek bij Mazars en onder meer lid van de Subcommissie Richtlijnen voor de Accountantscontrole (SCORA) van het Koninklijk NIVRA.