

Continuïteit in de controleverklaring ten tijde van COVID-19

Ondernemingsrecht 2020/XVI

De auteur gaat in deze bijdrage in op het effect van COVID-19 op de controleverklaring van de accountant. Alhoewel de maatschappelijke impact van COVID-19 in Europa pas in volle omvang in maart 2020 zichtbaar werd met een (intelligente) lockdown van dorpen, steden, regio's en landen, komt de vraag aan de orde of dit gevolgen heeft voor de controleverklaring bij de jaarrekening 2019 en (eventuele) beoordeling van komende halfjaarberichten.

Uit de bijdrage blijkt dat de accountant veelal in haar controleverklaring in een (extra) benadrukkingsparagraaf aandacht zal schenken aan de onzekerheden door COVID-19 met een verwijzing naar de toelichting door het bestuur in het bestuursverslag (toekomst- en/of risicoparagraaf) en waar relevant in de jaarrekening bij de gebeurtenissen na balansdatum en eventuele aanvullende toelichtingen. Niet omdat de accountant het beter weet dan de onderneming en in een glazen bol kan kijken, maar om de gebruiker van de jaarrekening te duiden op de (mogelijke) effecten van COVID-19 voor de onderneming.

1. Inleiding

Met de COVID-19 uitbraak eind 2019 en de maatschappelijke ontwikkelingen in 2020 die met de overheidsmaatregelen in maart 2020 in volle omvang duidelijk werden met de (intelligente) lockdown is voor ondernemingen² grote onzekerheid ontstaan over het effect op de financiële prestaties over de rest van 2020 en de periode erna, de ontwikkeling van de liquiditeitspositie en daarmee ook de inschatting of de continuïteit van de onderneming nog gewaarborgd is.

Het is de verantwoordelijkheid van het bestuur om een inschatting te maken van de continuïteit, deze inschatting te onderbouwen en eventuele (materiële) onzekerheden toe te lichten in het bestuursverslag en de jaarrekening.

De accountant controleert de jaarrekening en toetst³ de overige informatie waaronder het bestuursverslag.

Een accountant die een goedkeurende controleverklaring⁴ afgeeft, geeft een oordeel over het getrouwe beeld van de jaarrekening waarin het vermogen per einde boekjaar, het resultaat gedurende het boekjaar en ook (waar van toepassing) het kasstroomoverzicht en bijbehorende toelichtingen zijn opgenomen. Onderdeel van de controlewerkzaamheden is een onderzoek of de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling geschikt is. Daarbij moet de accountant tevens concluderen of er wel of geen 'onzekerheden van materieel belang zijn met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.'⁵ Hierbij betreft de accountant de gebeurtenissen na balansdatum tot aan de afronding van de controle.⁶ Normaliter maakt de accountant gebruik van begrotingen en liquiditeitsprognoses over het komende boekjaar en zo nodig over een langere termijn. Deze begrotingen en prognoses worden veelal voorafgaand aan het volgende boekjaar opgesteld door het bestuur en (indien aanwezig) goedgekeurd door de raad van commissarissen.

In het kader van de verslaggeving is in de basis de periode die in ogenschouw wordt genomen bij het beoordelen van continuïteit een tijdschouwen van tenminste 12 maanden na einde van het boekjaar. Deze 12-maands periode wordt alleen expliciet in IFRS genoemd⁷ (IAS 1.26); de Nederlandse wet of RJ laat zich hier niet expliciet over uit. Indien deze beoordeling door het bestuur een kortere periode in ogenschouw neemt dan 12 maanden na het

¹ Peter Eimers is hoogleraar Audit & Assurance aan de Vrije Universiteit en partner bij één van de grote accountantsorganisaties. De definitieve versie van dit artikel zal verschijnen in het themanummer 'Ondernemingsrecht in tijden van corona.'

² Waar 'onderneming' staat, kan ook 'instelling' worden gelezen. De beroepsreglementering van accountants gebruikt de neutrale term 'entiteit'

³ Artikel 2:393 BW lid 5 en Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) (2019), Handleiding Regelgeving Accountancy, Amsterdam, Nadere Voorschriften Controle- en overige Standaarden, Standaard 720. De toetsing bestaat uit het vaststellen dat de overige informatie met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat, alle informatie bevat die op grond van Titel 9 Boek 2 BW vereist is en dat op basis van de kennis en het begrip verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins deze overige informatie geen materiële afwijkingen bevat. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

⁴ In artikel 2:393 BW gaat het over een accountantsverklaring. De NBA gebruikt deze term als een verzamelnaam voor alle uitingen van de accountant: 'Schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht.' Hieronder vallen controle-, beoordeling- en samenstellingsverklaringen en het rapport van feitelijke bevindingen. De accountantsverklaring in de zin van het BW wordt in de beroepsreglementering van accountants aangeduid met 'controleverklaring'. Ibid NBA (2019), begrippenlijst p. 502.

⁵ Ibid. NBA (2019), Standaard 570, par. 9.

⁶ Ibid. NBA (2019), Standaard 560, par. 6.

⁷ IAS 1.26 spreekt expliciet over 'which is at least, but is not limited to, twelve months from the end of the reporting period'. De Nederlandse wet en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven geen specifieke termijn. In de praktijk is dit soortgelijk aan IFRS.

einde van het einde boekjaar, dient de accountant het bestuur te verzoeken om de beoordeling uit te breiden tot minimaal dit tijdvak.⁸ NBA⁹ spreekt zich uit voor een invulling waarbij de accountant altijd een periode van minimaal 1 jaar vanaf het moment dat de jaarrekening wordt ondertekend door het bestuur in haar oordeelsvorming betreft. Dit kan ook een langere periode zijn als daar aanleiding toe is, gegeven de specifieke risico's die spelen bij de onderneming. Het komt er daarom op neer dat ook het bestuur deze langere periode aanhoudt.

Bij het afgeven van de controleverklaring concludeert de accountant op het moment van afronding van de controle of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is en of er wel of geen materiële onzekerheid aan de orde is inzake de continuïteit. Situeren wij dit naar de jaarrekeningcontrole 2019, dan betreft de accountant de COVID-19 ontwikkelingen als gebeurtenissen na balansdatum in haar werkzaamheden omdat het geen informatie geeft over de feitelijke situaties per balansdatum en derhalve niet in de 2019 cijfers wordt verwerkt. Daarentrent spreekt de NBA in Alert 42 haar verwachting uit dat in de komende periode in veel accountantsverklaringen een sectie continuïteit zal worden opgenomen naar aanleiding van de Coronagebeurtenissen.¹⁰ Daarmee gaat het niet alleen om situaties waar een dergelijke benadrukkingsparagraaf verplicht is conform de beroepsreglementering voor accountants in verband met het aan de orde zijn van een materiële onzekerheid inzake de continuïteit, maar ook op situaties waar COVID-19 naar verwachting een minder zware impact heeft voor de onderneming. De accountant neemt deze op als zij de COVID-19 gerelateerde verslaggeving van fundamenteel belang acht voor het begrip van de gebruiker van de jaarrekening.¹¹

2. Communicatie door accountant: Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

De beroepsreglementering voor accountants beschrijft situaties waarin een benadrukkingsparagraaf moet of kan worden opgenomen. Via deze paragraaf wijst de accountant de gebruiker van de jaarrekening op een specifieke omstandigheid die al door onderneming is toegelicht. Deze paragraaf bevestigt dus de toelichting van het bestuur en doet niets af aan het (goedkeurende) oordeel van de accountant. Een benadrukkingsparagraaf is vereist als er sprake is van een materiële onzekerheid omtrent de continuïteit ('going concern').

⁸ Ibid. NBA (2019), Standaard 570, par.13.

⁹ NBA (2018). Whitepaper Continuïteit, Stuurgroep Publiek Belang, <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2018/december/stuurgroep-publiek-belang-communicatie-over-toekomstbestendigheid-moet-beter/>.

¹⁰ NBA (2020), NBA Alert 42, Impact Coronavirus op accountantswerkzaamheden, <https://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/gedrags-en-beroepsregels/nba-alerts/> (geraadpleegd versie 6 april 2020).

¹¹ Ibid. NBA (2019), 706, par. 8.

De benadrukkingsparagraaf kan ook in overige omstandigheden worden toegepast als de accountant van mening is dat het opnemen ervan het begrip van de lezer vergroot, specifiek bij bijzondere gebeurtenissen. De beroepsreglementering voor accountants¹² noemt enkele voorbeelden:

- 'een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een uitzonderlijke rechtszaak of een toezichtsmaatregel;
- een significante gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode die zich voordoet tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring;
- eerdere toepassing (indien toegestaan) van een nieuwe financiële verslaggevingstandaard met een invloed van materieel belang op de financiële overzichten;
- een grote ramp die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.'

De ontwikkelingen rond COVID-19 kunnen geschaard worden onder de 2^e en 4^e *bullet*. Het is daarom passend dat accountants over jaarrekeningen 2019 veelvuldig gebruik maken van deze benadrukkingsparagraaf omdat het een unieke situatie is voor de gecontroleerde onderneming.

Overigens is het niet de bedoeling dat de accountant overvloedig gebruik maakt van deze geboden mogelijkheid. Zo zal bij langjarig gebruik de waarde van de benadrukking afnemen. Gezien de bijzondere situatie waarin we nu verkeren als gevolg van COVID-19 ligt het echter voor de hand dat veel accountants het wèl noodzakelijk achten de gebruikers van de jaarrekening te wijzen op deze unieke situatie.

Hierbij zij opgemerkt dat een deel van de jaarrekeningen over 2019 reeds was opgemaakt en al van een controleverklaring waren voorzien alvorens de impact van COVID-19 zichtbaar werd, om die reden zal in deze verklaringen de benadrukkingsparagraaf niet worden aange troffen.

3. Vier scenario's

In hoofdlijnen zijn de volgende scenario's denkbaar:

- a) Er ontstaat een materiële onzekerheid omtrent continuïteit, maar er is nog wel gereede kans voor continuïteit. In dit geval zal het bestuur in zijn jaarrekening deze materiële onzekerheid toereikend moeten toelichten en overigens de waarderingsgrondslagen op basis van continuïteit blijven hanteren.
- b) Er is onzekerheid over het (negatieve) effect van COVID-19 op de prestaties van de onderneming in 2020, maar dit leidt niet tot een materiële onzekerheid.

¹² Ibid. NBA (2019), Standaard 706, par. A5.

- c) COVID-19 heeft naar verwachting weinig tot geen effect op de prestaties van de onderneming in 2020.
- d) Het wordt duidelijk dat de onderneming niet zal kunnen voortbestaan. In dat geval zal de jaarrekening 2019 moeten worden opgesteld op basis van liquidatiegrondslagen met een benadrukkingsparagraaf. Dit doet de accountant ook om de lezer te wijzen op de wijziging in waarderingsgrondslagen ten opzichte van de voorgaande jaarrekening.

4. Gevolgen controleverklaring

In alle vier de scenario's zal de accountant moeten afwegen of zij voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Daarbij is de timing van de jaarrekening van belang: als het gaat om het boekjaareinde van 31 december 2019, dan beperkt de onzekerheid zich tot de toekomstverwachtingen. Heeft het boekjaar een einde op bijvoorbeeld 31 maart 2020, dan zal ook de waardering van activa en passiva in het licht van de nieuwe ontwikkelingen moeten worden bezien. In alle vier de scenario's zal het bestuur een toereikende toelichting moeten geven in zijn bestuursverslag in het kader van de verwachte gang van zaken rekening houdend met het COVID-19 effect.¹³

Uitgaande van een boekjaareinde per 31 december 2019 zal de accountant een goedkeurende controleverklaring kunnen verstrekken:

- In scenario 1 is de accountant gehouden een benadrukkingsparagraaf toe te voegen in de controleverklaring in verband met de materiële onzekerheid omtrent continuïteit. In de beroepsreglementering voor accountants zijn voorgeschreven bewoordingen vastgelegd die in deze paragraaf moeten worden gebruikt. In dit geval zou de tekst kunnen luiden:

Voorbeeldtekst¹⁴ 1: onzekerheid van materieel belang omtrent Corona en continuïteit

De ontwikkelingen rondom het Corona (COVID-19) virus hebben grote invloed op de gezondheid van mensen en onze samenleving en daarbij ook op de operationele en financiële prestaties van organisaties en de beoordeling van de mogelijkheid om de continuïteit te handhaven. De jaarrekening en de daarbij behorende controleverklaring zijn een momentopname. De situatie verandert van dag tot dag en leidt inherent tot onzekerheid. Ook [klantnaam] wordt met deze onzekerheid geconfronteerd, die is uiteengezet in het bestuursverslag [onder ... (paragraaf- of pagina verwijzing)], de toelichting op de jaarrekening [onder ... (paragraaf- of pa-

gina verwijzing] en/of de toelichting opgenomen bij de gebeurtenissen na balansdatum [... pagina verwijzing]. Wij vestigen de aandacht op deze uiteenzettingen. Deze condities duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang op grond waarvan gereede twijfel zou kunnen bestaan over de continuïteitsveronderstelling van [klantnaam]. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

- In scenario 2 heeft de accountant de mogelijkheid om een benadrukkingsparagraaf toe te voegen om de gebruiker van de jaarrekening te wijzen op de door het bestuur geschetste onzekerheid die optreedt als gevolg van COVID-19 die niet materieel van aard is. Daarbij vermijdt de accountant de suggestie dat er ten tijde van afronding van de controle sprake was van een materiële onzekerheid omtrent continuïteit.

Voorbeeldtekst 2: benadrukking van onzekerheid omtrent Corona

De ontwikkelingen rondom het Corona (COVID-19) virus hebben grote invloed op de gezondheid van mensen en onze samenleving en daarbij ook op de operationele en financiële prestaties van organisaties en de beoordeling van de mogelijkheid om de continuïteit te handhaven. De jaarrekening en de daarbij behorende controleverklaring zijn een momentopname. De situatie verandert van dag tot dag en leidt inherent tot onzekerheid. Ook [klantnaam] wordt met deze onzekerheid geconfronteerd, die is uiteengezet in het bestuursverslag [onder ... (paragraaf- of pagina verwijzing)], de toelichting op de jaarrekening [onder ... (paragraaf- of pagina verwijzing)] en/of de toelichting opgenomen bij de gebeurtenissen na balansdatum [... pagina verwijzing]. Wij vestigen de aandacht op deze uiteenzettingen. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

- Ook in scenario 3 kan de accountant kiezen voor een benadrukkingsparagraaf om de gebruiker van de jaarrekening te wijzen op de toelichting van het bestuur over COVID-19 ontwikkelingen, waaronder mogelijk een beschrijving waarom COVID-19 naar verwachting geen of maar heel beperkt (negatieve) effect heeft op de onderneming.

Voorbeeldtekst 3: benadrukking van ontwikkelingen omtrent Corona

De ontwikkelingen rondom het Corona (COVID-19) virus hebben grote invloed op de gezondheid van mensen en onze samenleving en daarbij ook op de operationele en financiële prestaties van organisaties en de beoordeling van de mogelijkheid om de continuïteit te handhaven. De jaarrekening en de daarbij behorende controleverklaring zijn een momentopname en de situatie verandert van dag tot dag. De invloed van deze ontwikkelingen op [klantnaam] is uiteengezet in het bestuurs-

¹³ Artikel 2:391 lid 2 BW.

¹⁴ De genoemde voorbeeldteksten zijn afkomstig van de accountantsorganisatie waaraan ik verbonden ben en zijn een nadere variant van de in NBA Alert 42 opgenomen voorbeeldtekst. Afgezien van bepaalde voorgeschreven bewoordingen heeft de accountant ruimte om een eigen invulling te geven aan het duiden van de specifieke omstandigheden. De onderstrepingen in de voorbeeldteksten zijn aangemerkt door de auteur.

verslag [onder ... (paragraaf- of pagina verwijzing), de toelichting op de jaarrekening [onder ... (paragraaf- of pagina verwijzing) en/of de toelichting opgenomen bij de gebeurtenissen na balansdatum [... pagina verwijzing]. Wij vestigen de aandacht op deze uiteenzettingen. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aan gelegenheid.

glazen bol kan kijken, maar omdat zij het van fundamenteel belang vindt om de gebruiker van de jaarrekening te duiden op het effect van COVID-19 onzekerheid voor de onderneming. Naar analogie van de controleverklaring kan deze benadrukkingsparagraaf ook worden toegepast in beoordelingsverklaringen bij tussentijdse cijfers.

- In scenario 4 hanteert de accountant een benadrukkingsparagraaf om de lezer te wijzen op de wijziging van waarderingsgrondslagen ten opzichte van vorig jaar.

5. Kwartaal- en halfjaarcijfers 2020

De voorgaande paragrafen gaan met name in op de jaarrekeningen 2019. Voor verantwoordingen die periode beslaan eindigend in 2020 is de casuspositie anders: COVID-19 effect heeft zich voorgedaan in – en niet na het einde van de verslagperiode. Voor de jaarrekeningen met bijvoorbeeld een boekjaareinde per 31 maart 2020, voor de kwartaal- en halfjaarcijfers in 2020 betekent dit dat de onderneming niet alleen voor de continuïteitsafweging een actuele inschatting moet maken van de toekomstverwachtingen, maar ook bij de waardering van de opgenomen posten waaronder mogelijke effecten voor bijvoorbeeld de bijzondere waardevermindering van vaste activa of het kunnen voldoen aan financieringsovereenkomsten. Aangezien bij een aantal ondernemingen de accountant een beoordelingsverklaring afgeeft bij de kwartaal- of halfjaarcijfers, ligt het in de rede dat de accountant ook bij die beoordelingsverklaring naar analogie van de controleverklaring een benadrukkingsparagraaf opneemt.

6. Tenslotte

Generaties accountants zijn opgegroeid met de kennis dat de toevoeging van een benadrukkingsparagraaf in de controleverklaring een zeldzaamheid is en zich uitsluitend richt op de situatie van materiële onzekerheid omtrent continuïteit. Deze bijzondere tijden als gevolg van COVID-19 vragen specifieke aandacht van de accountant bij haar werkzaamheden rondom de beoordeling van continuïteit en in de communicatie met de gebruikers van de jaarrekening. Het zou bijzonder zijn als de accountant in haar controleverklaring deze ontwikkelingen niet benoemt. Want wat moet er dan wèl gebeuren wil de accountant in haar controleverklaring hier aandacht voor vragen? Het instrumentarium van de accountant in de controlestandaarden biedt de ruimte in bijzondere omstandigheden de benadrukkingsparagraaf te hanteren. Het is een paragraaf die geen afbreuk doet aan het goedkeurende oordeel van de accountant bij de jaarrekening. Zij verwijst slechts de gebruiker van de jaarrekening naar de door het bestuur opgestelde adequate toelichting over het effect van COVID-19 op de onderneming. Niet omdat de accountant het beter weet dan de onderneming en in een