

Raad voor de Jaarverslaggeving
T.a.v. de heer drs. G.M. van Santen RA
Postbus 7984
1008 AD AMSTERDAM

Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Uw kenmerk	Bijlage(n)	E-mail/Telefoon
11 mei 2021	Transparante verslaggeving m.b.t. de toegepaste continuïteitsveronderstelling door duidelijke verslaggevingsvereisten	21/DB/04955			

Geachte heer Van Santen, beste Gerard,

Vanwege de zwaarwegende maatschappelijke belangen legt de NBA, in samenspraak met de kwartiermakers, de komende tijd het accent op onder andere het onderwerp (dis)continuïteit. Dit onderwerp neemt een prominente plaats in, in het programma van de Stuurgroep Publiek Belang (Stuurgroep Publiek Belang zet in op fraude, continuïteit en vernieuwing audit (nba.nl)) en de agenda van de kwartiermakers.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Met betrekking tot het transparant en toereikend rapporteren over het thema (dis)continuïteit zijn de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, zoals gepubliceerd door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), een belangrijk uitgangspunt. Daarnaast biedt overige wet- en regelgeving aanknopingspunten, zoals International Financial Reporting Standards (IFRS) en ook de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NVCOS).

Wanneer de regelgeving in deze verschillende bronnen met elkaar wordt vergeleken blijkt er sprake te zijn van verschillen en onduidelijkheden over hetgeen verwacht mag worden van accountants (controleurs) en andere betrokkenen in de verslaggevingsketen (verschaffers – die allereerst de verantwoording hebben in deze - en gebruikers) als het gaat om (dis)continuïteit. Deze situatie bestaat al langer, maar kwam recent meer frequent aan de orde door de (dis)continuïteitseffecten van Corona. In de praktijk leidt dit tot:

- inconsistentie in de mate en inhoud van toelichting over dit onderwerp in de jaarrekeningen door verschaffers en de rapportering daarover in accountantsverklaringen door controleurs
- een vergrote kans op meningsverschillen tussen verschaffers en controleurs
- extra moeilijkheid voor gebruikers om de communicatie van verschaffers en controleurs te wegen en te vergelijken

Wij denken dat door de RJ een belangrijke stap gezet kan worden als het gaat om het creëren van meer duidelijkheid binnen bestaande regelgeving, leidend tot meer transparante,

begrijpelijke en relevante verslaggeving over (dis)continuïteit. Dit is van belang voor verschaffers, controleurs en gebruikers van verslaggeving.

De nu gevraagde stap staat los van gedachtenvorming over het eventueel gewenst zijn van uitbreiding van de rapportageverplichtingen op dit gebied in o.a. het directieverslag waar we in een later stadium graag nog met u over van gedachten willen wisselen. Concreet vragen wij aan de RJ nu om de volgende onderwerpen te agenderen en, indien mogelijk, voorafgaande aan de 2021 jaarrekening cyclus nadere duiding daaraan te geven.

1. Consistentie en duidelijkheid in te onderscheiden scenario's en daaruit voortvloeiende verslaggevingsvereisten

Kijken we naar verschillende scenario's waarin een entiteit zich kan begeven met betrekking tot (dis)continuïteit, dan onderscheiden wij de volgende scenario's:

- Scenario 1: geen gebeurtenissen die mogelijk gerede twijfel kunnen doen ontstaan.
- Scenario 2: gebeurtenissen die mogelijk gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteit, zonder dat er sprake is van een materiële onzekerheid of de maatregelen van het management, rekening houdend met eventueel benodigde steun van derden, voldoende zijn om de gebeurtenissen te mitigeren.
- Scenario 3: gebeurtenissen die mogelijk gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteit, waarbij een materiële onzekerheid bestaat of de maatregelen van het management, rekening houdend met eventueel benodigde steun van derden, voldoende zijn om de gebeurtenissen te mitigeren (i.c. gerede twijfel omtrent continuïteit).
- Scenario 4: discontinuïteit.

Ons inziens ziet RJ 170 toe op scenario 3 en 4. Scenario 2 wordt niet (expliciet) behandeld.

- RJ 170.305 stelt: *'Indien ernstige onzekerheid bestaat over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, dient een adequate uiteenzetting van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert, in de toelichting te worden opgenomen'* (scenario 3).
- RJ 170.201 stelt: *'In geval van onontkoombare discontinuïteit dient de rechtspersoon in elk geval de volgende grondslagen van de jaarrekening toe te passen: ...'* (liquidatiebasis, scenario 4)
- BW 2 Titel 9 Art. 384 lid 3 stelt: *'... tenzij die veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is; alsdan wordt dit onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat in de toelichting uiteengezet.'*
- IAS 1.25 stelt: *'... When management is aware, in making its assessment, of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern, the entity shall disclose those uncertainties...'*
- BW 2 Titel 9 Art. 393 lid 5 (h) stelt: *'... een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon zijn werkzaamheden voort kan zetten;'*
- NV COS 570.19 stelt: *'... een adequate toelichting geven op van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de*

normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.'

Zowel IFRS als NVCOS lijken een vorm van onzekerheid (risico) te kennen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteitsveronderstelling te kunnen blijven handhaven welke voor het niveau van 'gerede twijfel' ligt zoals gehanteerd door RJ en BW2 (i.c. scenario 3). IFRS en NVCOS spreken over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel *kan doen* ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Het is bij deze bronnen ons inziens dus niet zo dat dit betekent dat er daadwerkelijk gerede twijfel aan de orde is. De RJ hanteert het begrip 'materiële' onzekerheid niet, maar wel het begrip 'ernstige' onzekerheid. Daarvan geeft ze in 170.106 aan dat dit begrip een equivalent is van het begrip 'gerede twijfel' in BW2 Titel 9 artikel 2:384 lid 3. De 'ernstige onzekerheid' van de RJ gaat dus qua mate van onzekerheid verder dan IFRS en de Controlestandaarden.

De IASB heeft een tweetal specifieke IFRIC Agenda Decisions met betrekking tot dit onderwerp en heeft zowel scenario 2 als de verwachting bij scenario 3 nader geduid in haar publicatie '*Going concern – a focus on disclosure*'.

Verzoek: Ons verzoek aan de RJ is om te overwegen expliciet scenario 2 uit te werken, waardoor aansluiting gevonden wordt bij IFRS en de Controlestandaarden. Dit is van belang om de kans op verwarring over het begrippenkader te beperken bij verschafters, controleurs en gebruikers¹. Hierbij is tevens het verzoek om specifiek(er) aan te geven welke toelichtingen er in die situatie worden verwacht.

2. Consistentie en duidelijkheid in terminologie

In RJ 170.305 staat te lezen: '*Indien ernstige onzekerheid bestaat over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, dient een adequate uiteenzetting van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert, in de toelichting te worden opgenomen.*'

NVCOS 570.19 stelt dat de accountant dient vast te stellen '*... of de financiële overzichten duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen...*'.

In de controleverklaring wordt in de betreffende situaties, conform artikel 393 lid 5 (h) BW2, normaliter expliciet aangegeven door middel van een verplicht toelichtende paragraaf dat er sprake is van een situatie van "materiële onzekerheid".

Hoewel RJ 170.305 duidelijk aangeeft dat een adequate uiteenzetting wordt opgenomen in de toelichting, is het niet duidelijk of het naar het oordeel van de RJ de bedoeling is dat een dergelijke formulering (of een equivalent), waarbij expliciet wordt aangegeven dat er sprake is van een situatie van "ernstige onzekerheid", wordt gehanteerd in de toelichting op de jaarrekening.

Verzoek: Ons verzoek aan de RJ is om te overwegen of een dergelijke formulering opgenomen dient te worden. Het expliciet opnemen van deze bewoording leidt naar onze mening tot de meest heldere situatie voor de gebruikers van de jaarrekening en doet het meest recht aan de rollen in de keten.

3. Gevolgen voor oordeel over mate van onzekerheid als medewerking van derden nodig is die formeel nog niet is bevestigd

In RJ 170.302 staat de volgende tekst: '*Wel kan sprake zijn van ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, waarbij de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen.*'

Vervolgens zijn in RJ 170.303 '*Voorbeelden opgenomen van gebeurtenissen of omstandigheden die afzonderlijk of tezamen mogelijk een indicatie vormen dat sprake is van een ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon.*'

¹ In de tekst hieronder gaan we nog uit van het 'ernstige onzekerheid' als het door de RJ gehanteerde begrip al zien we graag aanpassing naar 'materiële onzekerheid' zoals weergegeven in deze paragraaf.

In RJ 170.303 zijn voorbeelden te vinden die 1 op 1 duiden op noodzakelijke medewerking van derden die nog niet formeel is bevestigd, terwijl dit dus voorbeelden zijn van situaties die mogelijk een indicatie vormen van een ernstige onzekerheid.

In de praktijk blijken er (derhalve) verschillen van uitleg te bestaan van de boodschap in deze teksten.

Er zijn collega's die menen dat de RJ beoogt weer te geven dat iedere situatie waar een onderneming medewerking van derden nodig heeft, die nog niet formeel is bevestigd om in de komende periode aan haar verplichtingen te voldoen, in de categorie 'ernstige' onzekerheid valt. Anderen zijn van mening dat in de oordeelsvorming of sprake is van deze situatie rekening moet worden gehouden met de aannemelijkheid dat deze medewerking nodig is (verschillende realistische scenario's kunnen op dat gebied leiden tot verschillende uitkomsten) en de aannemelijkheid dat de medewerking wordt verkregen. Daarbij is ook de duiding van 'op eigen kracht' nuttig. In hoeverre vallen hier bijvoorbeeld ook nog af te sluiten orders/ verkopen onder etc.

Verzoek: Ons verzoek aan de RJ is om deze teksten te verduidelijken en/of nader te duiden hoe de teksten geïnterpreteerd dienen te worden waardoor er een beter referentiekader ontstaat voor het oordelen over de status van een specifieke onderneming door verschaffers, controleurs en gebruikers.

We hopen dat u deze thema's wilt agenderen en de gevraagde nadere duiding kunt verstrekken zodat deze nog kan worden meegenomen in de 2021 jaarrekening-cyclus. We beschouwen de gevraagde nadere duiding als belangrijke ankerpunten voor de diverse in de keten betrokken partijen waaronder de accountants die geacht worden te concluderen of sprake is van materiële onzekerheid ten aanzien van de continuïteit van de rechtspersoon. Mocht u behoefte hebben aan nadere toelichting bij de diverse thema's, dan zijn wij daartoe uiteraard graag bereid.

Met vriendelijke groet,
namens het NBA Bestuur

 Marco van der Vegte
Voorzitter