

Toepassing continuïteitsbeginsel en toelichting bij continuïteitsveronderstelling voor de samenstel- en controlepraktijk voor boekjaren eindigend 31-12-2021

Jaarrekening / verslaggevingskader

Jaarrekeningen worden opgesteld op basis van het **continuïteitsbeginsel tenzij discontinuïteit onontkoombaar is**, bijvoorbeeld in het geval dat een organisatie op een faillissement afstevent en er geen redding in zicht is. Dit scenario kan voor een kleine groep organisaties van toepassing zijn.

Voor veel organisaties zal gelden dat door de recente crises de onzekerheden zijn toegenomen maar dat de organisatie nog **wel** op eigen kracht, dan wel met medewerking van belanghebbenden (met name financiers, aandeelhouders en de overheid), de activiteiten **kan voortzetten**.

Dit laatste onderscheid is voor de verslaglegging van groot belang. Indien de organisatie **op eigen kracht** (bijvoorbeeld door een reorganisatie) haar voortbestaan kan bewerkstelligen is **geen sprake van gerede twijfel**.

Indien de organisatie, rekening houdend met maatregelen die de organisatie zelf heeft ingezet, **alleen nog met medewerking van derden** (bijvoorbeeld een bank die een opeisbare schuld niet opeist of de overheid die de steunmaatregelen voortzet) **kan blijven voortbestaan, en** deze medewerking **nog niet is verkregen** bij het opmaken van de jaarrekening, maar dat er **wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de organisatie zal kunnen worden voortgezet**, is sprake van **gerede twijfel omtrent de continuïteit (ook wel onzekerheid van materieel belang genoemd)**.

Bij de beoordeling of sprake is van gerede twijfel dienen alle feiten en omstandigheden te worden meegewogen. Als het **zeer aannemelijk is dat de medewerking wel wordt verkregen** dan is er **geen** sprake van onzekerheid van materieel belang. Het feit dat een ijsverkoper/verkoopster ijsjes moet verkopen en het uiteraard onzeker is hoeveel er worden verkocht, kwalificeert niet als onzekerheid van materieel belang. Gebruikers worden geacht dit te weten, en als ze het bedrijfsmodel van de entiteit begrijpen zal dat normaal gesproken hun beslissingen niet beïnvloeden. Hetzelfde geldt ook voor het verlengen van een bedrijfshypotheek, waarbij er redelijkerwijs geen discussie is over de verlenging. Ook als duidelijk is dat de bank de direct opeisbare schuld niet zal opeisen, dat een aandeelhouder financiële steun heeft toegezegd of dat overheidssteun zeker is, zal er geen sprake zijn van een onzekerheid van materieel belang.

Zowel IFRS als Titel 9/RJ schrijven voor dat **bij gerede twijfel** de (materiële) onzekerheden goed moeten worden **toegelicht** in de jaarrekening. Daarnaast moeten belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen, dus ook specifiek betrekking hebbend op continuïteit, worden toegelicht (RJ 135.203 en RJ 110.129 / IAS 1.122 en IAS 1.125).

Gevoeligheidsanalyses en de randvoorwaarden voor de organisatie om te overleven moeten hier inzicht in geven. Voor belanghebbenden zijn **naast de beste inschatting van het management, scenario's** die de **uitersten** weergeven van **enerzijds** een langdurige terugval (hoe lang kan de organisatie dit volhouden) en **anderzijds** een snelle terugkeer naar het oude niveau relevant. Een **kwalitatieve analyse** is in dit kader even **belangrijk dan een kwantitatieve analyse**. Immers de kasstroomprognoses die aan de continuïteitsveronderstelling ten grondslag liggen, kunnen van dag tot dag veranderen. Daarom moet het **management transparant inzicht geven** in de uitgangspunten en veronderstellingen die het management bij de going-concern analyse heeft gehanteerd. **De mate van diepgang is afhankelijk van de ernst van de problematiek**.

Zo kunnen vier situaties ontstaan ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling, zie onderstaande tabel uit paragraaf 4.1.2 van de [NBA-Handreiking 1147 Gevolgen coronapandemie voor accountants](#).

Gezondheidsgraad organisatie	Geen bedreiging van de continuïteit	Gerede vragen over de continuïteit maar de organisatie kan de problemen op eigen kracht oplossen; geen onzekerheid van materieel belang	Onzekerheid van materieel belang over de continuïteit	Discontinuïteit onontkoombaar
Grondslag basis jaarrekening	Jaarrekening o.b.v. continuïteitsveronderstelling			Liquidatie-basis
Vereisten aan toelichting	Geen toelichting op de continuïteit verplicht	Adequate toelichting op belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving	Adequate toelichting op onzekerheid van materieel belang alsmede op belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving	
Controleverklaring (mits goed toegelicht in de jaarrekening)	Goedkeurend	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking of overige aangelegenheden)	Goedkeurend met verplichte sectie materiële onzekerheid	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking)

Impact gevolgen coronapandemie en oorlog Oekraïne/sanctiewetgeving

Voor de jaarrekeningen met een boekjaar ultimo 2019 en kort daarna was ten aanzien van de COVID-pandemie veelal nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moest worden toegelicht. Dit geldt ook voor de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor jaarrekeningen met een boekjaar ultimo 2021. Voor jaarrekeningen met boekjaren ultimo 2020 en daarna dienen de gevolgen van de corona-uitbraak, waar nodig, wel te worden verwerkt. Het is noodzakelijk dat ondernemingen de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het bestuursverslag. Wij verwijzen hier ook naar de [Handreiking 1147](#) Gevolgen coronapandemie voor accountants en naar [Alert 45](#), die ingaat op de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants.

Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen jaarrekening

Samenstellende accountants zullen hun opdrachtgevers vaak moeten helpen bij het inschatten van de situatie en bij het goed toelichten hiervan in de jaarrekening.

Het is belangrijk daarbij niet alleen kwantitatieve gegevens te verstrekken op basis van de beste inschatting, maar juist ook om helder te zijn over de gekozen uitgangspunten en de gevolgen als de uitgangspunten niet uitkomen.

Van iedere lezer van een jaarrekening mag verwacht worden dat de lezer begrijpt dat verwachtingen, ook die met betrekking tot de continuïteit, onzeker zijn. De verwachting is dat die lezer wel graag wil begrijpen hoe gevoelig de onderneming hiervoor is en hoe afhankelijk de onderneming is van bijvoorbeeld staatssteun. Daarom is de nadruk op kwalitatieve gegevens net zo belangrijk dan op kwantitatieve gegevens.

Uiteraard moet een samenstellende accountant er voor waken dat onrealistische verwachtingen worden geschapen. Er zullen ondernemingen zijn die (helaas) geen realistische kans op continuïteit hebben. Een jaarrekening zal daar dan ook helder over moeten zijn.

De accountant met een samenstellingsopdracht kan overwegen om in de verklaring te verwijzen naar de toelichting op een onzekerheid van materieel belang in de jaarrekening.

Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij controleren jaarrekening

[Standaard 700](#) gaat over het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten. In december 2021 is [Standaard 700 aangepast](#). Op grond van de aangepaste Standaard 700.29A dienen accountants in controleverklaringen behorend bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, voortaan een sectie 'Controleaanpak continuïteit' op te nemen. Deze verplichting is ingevoerd voor controleverklaringen bij financiële overzichten met een rapporteringsperiode aangevangen op of na 15 december 2021. Eerdere toepassing is mogelijk en wordt aanbevolen.

In [Standaard 570 \(Continuïteit\)](#) zijn de vereisten voor de controle van de continuïteitsveronderstelling opgenomen. De accountant beoordeelt de schriftelijke onderbouwing van de inschatting en de positie van het bestuur/management. De gevolgen van de inschatting met betrekking tot de continuïteit voor de controleverklaring zijn opgenomen in bovenstaande tabel.

De accountant dient alert te zijn in welk scenario de organisatie zich bevindt. Als gevolg van de coronapandemie en de oorlog in Oekraïne mag verwacht worden dat meer organisaties in een situatie van gerede twijfel terecht zijn gekomen dan normaal het geval is. Deze inschatting moet op het moment van afgifte van de verklaring worden (her)overwogen op basis van alle beschikbare informatie voor ten minste een periode van 12 maanden vanaf balansdatum, waarbij het nodig kan zijn om ook een langere tijdshorizon in de beoordeling te betrekken¹.

Bij **gerede twijfel** zal de accountant een verplichte sectie *materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* opnemen in de verklaring waarbij de accountant verwijst naar de onzekerheid, zoals uiteengezet in de jaarrekening. We kunnen ons voorstellen dat, gelet op de relevantie voor belanghebbenden van de impact van corona of de oorlog in Oekraïne op de continuïteit, om ook wanneer weliswaar **van gerede twijfel geen sprake** is, maar **wel naarmate de schattingen van het management onzekerder zijn, eerder dan voorheen een (onverplichte) paragraaf ter benadrukking op te nemen op basis van [Standaard 706 \(Paragrafen ter benadrukking\)](#)**. Ook hier wordt verwezen naar de informatie die door de onderneming wordt gegeven. Wanneer de situatie dat rechtvaardigt zal bij toepassing van de uitgebreide controleverklaring, continuïteit een kernpunt van de controle zijn. Bij de beoordeling van de toekomstparagraaf in het bestuursverslag moet de accountant in het kader van [Standaard 720 \(verantwoordelijkheid van de accountant andere informatie\)](#) alert zijn op materiële inconsistenties met de jaarrekening en andere kennis die de accountant tijdens de controle heeft verkregen.

Het onderstaande schema geeft een verdergaand overzicht van de verschillende varianten van de controleverklaring in relatie tot onzekerheid van materieel belang over de continuïteit.

Visie Bestuur	Visie Accountant	Toegepaste waarderingsgrondslagen	Toelichting op onzekerheid van materieel belang	Controleverklaring
Positief	Positief	Continuïteit	n.v.t.	Goedkeurend
Positief	Onzeker	Continuïteit	Niet toereikend	Met beperking/afkeurend
Positief	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurend
Onzeker	Onzeker	Continuïteit	Toereikend	Goedkeurend met sectie materiële onzekerheid
Onzeker	Onzeker	Continuïteit	Niet toereikend	Met beperking/afkeurend

¹ In het whitepaper van de NBA over continuïteit wordt voor de toekomst voorgesteld om als startdatum voor de 12-maandsperiode de datum van opmaak jaarrekening te hanteren. Het kan goed zijn om deze te hanteren, maar dit is niet verplicht. Wat wel verplicht is om na te gaan of er extra informatie beschikbaar is na de verplichte evaluatieperiode die vragen kan op roepen over de continuïteit. Als de jaarrekening pas laat wordt opgemaakt, is het extra belangrijk om na te gaan of deze informatie er is.

Onzeker	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurend
Positief of onzeker	Niet voldoende en geschikte controle informatie	Continuïteit	Niet te bepalen	Oordeelonthouding
Negatief	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurend
Negatief	Negatief	Liquidatiebasis	Toereikend	Goedkeurend, eventueel met een toelichtende paragraaf