

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 46

**Toesturen accountantsverklaring in het kader
van art. 31a WOR**

04-04-2023

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA Alert 46 Toesturen accountantsverklaring in het kader van art. 31a WOR

NBA Alert 46:	Toesturen accountantsverklaring in het kader van art. 31a WOR
Versie 1.0	De NBA heeft verduidelijking gevraagd aan het Ministerie van Financiën over de reikwijdte van de toepassing van art. 31a WOR. Totdat deze is verkregen gelden de antwoorden op de diverse vragen zoals geformuleerd in deze Alert. De Alert zal worden geactualiseerd zodra hiertoe aanleiding is.
Van toepassing op:	Externe accountants
Onderwerp:	Met ingang van 1 januari 2023 geldt de aanpassing in de Wet op de ondernemingsraden (WOR). Op grond hiervan moeten accountants bij materiële onzekerheid over de continuïteit van een onderneming de controleverklaring ook aan de ondernemingsraad (OR) verstrekken.
Datum:	4 april 2023
Status:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt accountants aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants kennismaken van deze aanwijzingen en overwegingen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, nader behandeld in deze aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering.

Status NBA Alert

Een NBA Alert wordt uitgebracht naar aanleiding van een nieuwe ontwikkeling. Deze publicatie kan vooruitlopen op een wijziging in een verordening, een nader voorschrift of eventueel tot NBA-vaktechnische toelichtingen. Een NBA Alert vervalt altijd na één jaar tenzij de looptijd expliciet wordt verlengd.

Toesturen accountantsverklaring in het kader van art. 31a WOR

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Amendement van het kamerlid van Nispen	4
1.3 Vertrouwelijkheid	5
1.4 Scope wettelijke controles	5
2 Q&A inzake WOR	6
2.1 Op welke entiteiten en opdrachten is de verplichting van toepassing?	6
2.2 Wat is een negatieve verklaring?	6
2.3 Gaat het alleen om het verstrekken van de controleverklaring, of moet de jaarrekening (en bestuursverslag) ook worden verstuurd?	6
2.4 Varianten van verklaringen in geval van continuïteitsonzekerheid / discontinuïteit	6
2.5 Mag de accountant op verzoek van de OR een nadere toelichting verstrekken?	7
2.6 Is toezending aan OR een openbaarmaking?	7
2.7 Wanneer dient de controleverklaring te worden verstrekt?	7
2.8 Hoe om te gaan bij ondernemingen binnen een groep?	7
2.9 Hoe handelt de accountant wanneer de entiteit geen ondernemingsraad heeft ingesteld ondanks dat de entiteit op basis van de WOR daartoe verplicht is?	9
2.10 Op welke boekjaren heeft de nieuwe verplichting betrekking?	9
2.11 Is er een voorbeeld aanbiedingsbrief die accountants kunnen hanteren ?	9
2.12 Wat zijn de verplichtingen van het bestuur van de onderneming zelf?	9

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Doel van deze NBA Alert-46 is om uitleg en antwoorden te geven bij vragen naar aanleiding van de aanpassing in de Wet op de ondernemingsraden (WOR). Op grond hiervan moeten accountants met ingang van 1 januari 2023 bij materiële onzekerheid over de continuïteit van een onderneming de controleverklaring ook aan de ondernemingsraad (OR) verstrekken. Hiertoe is in hoofdstuk 2 een Q&A opgenomen. De NBA heeft verduidelijking gevraagd aan het Ministerie van Financiën. Totdat deze is verkregen, gelden onderstaande antwoorden op de diverse vragen in deze Alert. De Alert zal worden geactualiseerd zodra hiertoe aanleiding is.

Accountants moeten op basis van artikel 31a van de WOR in situaties waarin sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit van een onderneming “onverwijld” een kopie van hun controleverklaring verstrekken aan de ondernemingsraad.

Aan artikel 31a van de Wet op de ondernemingsraden is een lid toegevoegd, luidende:

8	Als een accountantsverklaring een negatieve verklaring omvat als bedoeld in artikel 393 lid 5, onderdeel h, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt deze accountantsverklaring onverwijld door de accountant aan de ondernemingsraad gezonden
---	--

De wijziging is het gevolg van een eerder besluit van de Tweede Kamer. Ondernemers zijn op grond van de WOR nu al verplicht om de OR financiële gegevens te verstrekken, maar in de praktijk gebeurt dat vaak niet of onvoldoende. Ondernemingen en organisaties met vijftig of meer medewerkers moeten een ondernemingsraad hebben. Wanneer deze alert geen uitleg verschaft voor een specifieke situatie waarmee de accountant te maken krijgt kan contact worden opgenomen met de helpdesk vaktechniek van de NBA¹.

1.2 Amendement van het kamerlid van Nispen

SP-Tweede Kamerlid Michiel van Nispen diende een amendement voor wijziging van de Faillissementswet in met als toelichting dat extra steun voor werknemers “allesbehalve een overbodige luxe” is, omdat die als schuldeisers bijzonder kwetsbaar zijn bij een faillissement. In de toelichting bij het amendement is onder meer opgenomen: “Om te voorkomen dat het de ondernemingsraad pas duidelijk wordt hoe slecht de financiële positie van de onderneming is, als het faillissement wordt uitgesproken, wil de indiener bewerkstelligen dat accountants, als een accountantsverklaring een negatieve verklaring omvat als bedoeld in artikel 2:393, vijfde lid, onder h, het Burgerlijk Wetboek, een afschrift van deze verklaring rechtstreeks aan de ondernemingsraad zendt. Op deze manier wordt een ondernemer er eerder toe aangezet om het overleg met de ondernemingsraad te starten. Hoe eerder de ondernemingsraad geïnformeerd wordt, hoe beter zij ook een bijdrage kan leveren aan het voorkomen van insolventie.”

¹ <https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/helpdesk/>

1.3 Vertrouwelijkheid

De nieuwe wettelijke verplichting ontheft de accountant van zijn of haar geheimhoudingsplicht, zoals die in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) is opgenomen. Artikel 26 lid 1 Wta luidt:

Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift of bij de EU-verordening tot mededeling verplicht is.

Indien een situatie niet onder artikel 31a WOR valt, is de accountant dus niet ontheven van zijn of haar geheimhoudingsplicht vanuit de Wta. Op basis van de Wet op de ondernemingsraden moet de OR wel vertrouwelijk omgaan met aan haar verstrekte stukken.

1.4 Scope wettelijke controles

Vanwege de expliciete verwijzing naar artikel 2:393, lid 5, onderdeel h BW, gaat de NBA ervan uit, dat de verplichting van artikel 31a, lid 8 WOR alleen geldt bij accountantsverklaringen die voortvloeien uit controles die met artikel 2:393 BW verplicht zijn gesteld. Mogelijk heeft de indiener met het amendement een ruimere strekking van artikel 31a, lid 8 WOR voor ogen gestaan voor bijvoorbeeld ook verklaringen bij vrijwillige controles, beoordelingsverklaringen of de andere wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Indien dat het geval is, vindt de NBA dat er een taak voor de wetgever ligt om de ruimere strekking van artikel 31a, lid 8 WOR expliciet in de wet tot uitdrukking te brengen.

2 Q&A inzake WOR

2.1 Op welke entiteiten en opdrachten is de verplichting van toepassing?

Artikel 31a lid 8 gebruikt het begrip 'accountantsverklaring' in de zin van het BW. De verplichting geldt voor de controle van de jaarrekening van een entiteit waarop de WOR van toepassing is. De NBA komt hiermee tot de conclusie dat de verplichting geldt voor een accountantsverklaring naar aanleiding van een wettelijke controle die op grond van art. 2:393 BW verplicht is.

In die omstandigheden waarin artikel 31a lid 8 WOR niet van toepassing is, kan de accountant overwegen het bestuur te wijzen op de verantwoordelijkheden van het bestuur om tijdig de OR te informeren gegeven het doel van artikel 31a WOR.

2.2 Wat is een negatieve verklaring?

Met een negatieve verklaring wordt een situatie omvat als bedoeld in artikel 2:393 lid 5, onderdeel h van BW. Dat is 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. Hieruit blijkt dat het moet gaan om een controleverklaring waarin op basis van Standaard 570 ('Continuïteit') van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden een sectie onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit is opgenomen.

2.3 Gaat het alleen om het verstrekken van de controleverklaring, of moet de jaarrekening (en bestuursverslag) ook worden verstuurd?

De WOR vereist dat de accountant de controleverklaring verstrekt. Om te voorkomen dat de OR voorzien wordt van onvolledige informatie, dient de controleverklaring in samenhang met de jaarrekening (en het bestuursverslag) te worden gelezen. Daarom wijst de accountant de OR erop dat de controleverklaring in samenhang met de jaarrekening (en het bestuursverslag) dient te worden gelezen.

2.4 Varianten van verklaringen in geval van continuïteitsonzekerheid / discontinuïteit:

- a** *het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende geschikte controlebewijs te verkrijgen omtrent de toegepaste continuïteitsveronderstelling;*
- b** *een afkeurende verklaring met betrekking tot de toegepaste continuïteitsveronderstelling; of*
- c** *het afgeven van een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening opgesteld op basis van liquidatiegrondslagen,*

ervan uitgaande dat in al deze gevallen geen sectie op basis van Standaard 570 van toepassing is in de controleverklaring?

Indien er in situatie A of B sprake is van een onzekerheid van materieel belang verstrekt de accountant de verklaring aan de OR gelet op de intentie die ten grondslag ligt aan artikel 31a lid 8 WOR. Situatie A betreft bijvoorbeeld de omstandigheid waarbij de onderneming een onzekerheid van materieel belang over de continuïteit heeft toegelicht in de jaarrekening, maar de accountant niet in staat is om voldoende geschikte controlebewijs te verkrijgen over de toegepaste continuïteitsveronderstelling. Situatie B ziet bijvoorbeeld toe op de omstandigheid waarin sprake is van een onzekerheid van materieel belang over de continuïteit die niet toereikend is toegelicht

waarvan de accountant heeft geconcludeerd dat het niet-toelichten van deze informatie van diepgaande invloed is.

In de situatie onder C is toezending van de controleverklaring niet aan de orde, omdat geen sprake is van ernstige continuïteitsonzekerheid (maar van discontinuïteit).

2.5 Mag de accountant op verzoek van de OR een nadere toelichting verstrekken?

Het verstrekken van een nadere toelichting kan betrekking hebben op het (a) geven van een toelichting op de betekenis van de verklaring en/of in de verklaring beschreven controleaanpak continuïteit of (b) in overleg treden met de OR over andere aspecten. In beide situaties houdt de accountant zich aan de relevante bepalingen van de Wta/Bta inzake geheimhouding.

a Toelichting geven

Artikel 31a lid WOR beoogt een signaleringsfunctie te zijn voor de OR. Derhalve verstrekt accountant in bepaalde situaties de verklaring aan de OR. De accountant kan daarbij een toelichting geven over de betekenis van de verklaring. De accountant kan tevens een toelichting geven over de in de verklaring beschreven controleaanpak continuïteit. In beide gevallen betreft dit een toelichting, waarbij geen vertrouwelijke informatie noodzakelijk wordt gebruikt. De accountant verstrekt in deze situatie dan ook geen vertrouwelijke informatie.

b Overleg over andere aspecten

In beginsel treedt de accountant niet in overleg met de OR over andere aspecten. Dit betreft bijvoorbeeld het delen van de mening van de accountant over de toekomstbestendigheid van de onderneming of het geven van een oordeel of mening van de over het door het bestuur gevoerde of te voeren beleid. De accountant verzoekt de OR om rechtstreeks in overleg te treden met het bestuur.

2.6 Is toezending aan OR een openbaarmaking?

Toezending van alleen de controleverklaring is geen openbaarmaking, omdat geen sprake is van verspreiding van de controleverklaring in ruime kring. Regelgeving inzake openbaarmaking heeft betrekking op de jaarrekening en niet de controleverklaring. Het bestuur verstrekt de jaarrekening (en het jaarverslag) aan de OR, niet de accountant.

2.7 Wanneer dient de controleverklaring te worden verstrekt?

Artikel 31a lid 8 WOR eist dat de accountantsverklaring onverwijld door de accountant aan de ondernemingsraad wordt gezonden. De accountant verstrekt de controleverklaring zo snel mogelijk aan de OR na het afgeven van de controleverklaring aan de opdrachtgever.

De algemene vergadering kan besluiten de opgemaakte jaarrekening (waar de verstrekte controleverklaring betrekking op heeft) niet (ongewijzigd) vast te stellen, maar het bestuur te vragen een nieuwe jaarrekening op te maken. Dat leidt ook tot een nieuwe controleverklaring. Indien de verklaring bij de nieuwe opgemaakte jaarrekening opnieuw een sectie onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit bevat, zal ook die verklaring aan de OR moeten worden verstrekt.

2.8 Hoe om te gaan bij ondernemingen binnen een groep?

2.8.1 Eén of meer ondernemingsraden.

Binnen een groep kan er sprake zijn van een gemeenschappelijke ondernemingsraad of meerdere ondernemingsraden.

Indien alleen een gemeenschappelijke ondernemingsraad is ingesteld, verstrekt de accountant de controleverklaring aan de gemeenschappelijke ondernemingsraad. Artikel 3 lid 3 WOR beschouwt de ondernemingen waarvoor een gemeenschappelijke ondernemingsraad is ingesteld als één onderneming. Dit betekent dat het niet relevant is op welke onderneming binnen de groep de materiële onzekerheid toeziet. In deze situatie stelt de tot de groep behorende onderneming een jaarrekening op conform Titel 9 Boek 2 BW. Toepassing van artikel 2:403 BW vindt niet plaats.

Indien op grond van artikel 3 lid 4 WOR een afzonderlijke ondernemingsraad is ingesteld voor een onderneming verstrekt de accountant de controleverklaring aan alleen die afzonderlijke ondernemingsraad indien de onzekerheid van materieel belang alleen betrekking heeft op die afzonderlijke onderneming; er is geen onzekerheid van materieel belang voor de groep. In deze situatie stelt de tot de groep behorende onderneming een jaarrekening op conform Titel 9 Boek 2 BW. Toepassing van artikel 2:403 BW vindt niet plaats.

2.8.2 Toepassing art. 2:403 BW

Onzekerheid van materieel belang voor de groep als geheel

Op grond van artikel 31a lid 8 WOR verstrekt de accountant de controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekening aan de ondernemingsraad van de groep indien er sprake is van een onzekerheid van materieel belang voor de groep als geheel. Bijvoorbeeld als gevolg van een materiële onzekerheid bij een tot de groep behorende onderneming waarop artikel 2:403 BW van toepassing is. Door toepassing van art. 2:403 BW ontbreekt een door de accountant gecontroleerde jaarrekening van die tot de groep behorende rechtspersoon. De accountant verstrekt derhalve geen verklaring aan de specifiek voor die onderneming ingestelde ondernemingsraad.

Onzekerheid van materieel belang ziet alleen op een tot de groep behorende onderneming toe waarop artikel 2:403 BW van toepassing is.

Wanneer sprake is van een onzekerheid van materieel belang die alleen toeziet op een tot de groep behorende onderneming waarop artikel 2:403 BW van toepassing is, geldt artikel 31a lid 8 WOR niet. In dat geval is er geen sprake van een wettelijke controle van de jaarrekening van desbetreffende onderneming. Met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van de groep is in dit geval geen sprake van een onzekerheid van materieel belang voor de groep als geheel waardoor artikel 31a lid 8 WOR niet van toepassing is.

2.8.3 Geen toepassing art. 2:403 BW

Wanneer de jaarrekening van een tot de groep behorende rechtspersoon overeenkomstig de voorschriften van Titel 9 Boek 2 BW wordt ingericht (en gecontroleerd) verstrekt de accountant aan de ondernemingsraad van die rechtspersoon de controleverklaring. Indien noodzakelijk voor het inzicht van de ondernemingsraad, kan de accountant de ondernemingsraad meegeven om tevens, naast de jaarrekening van de rechtspersoon, kennis te nemen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep waartoe de rechtspersoon behoort.

2.9 Hoe handelt de accountant wanneer de entiteit geen ondernemingsraad heeft ingesteld ondanks dat de entiteit op basis van de WOR daartoe verplicht is?

2.9.1 Amendement Van Nispen

De verplichting tot informeren van de ondernemingsraad door de accountant vloeit voort uit een amendement van Van Nispen. In het amendement staat '... De hierboven beschreven constructie van rechtstreekste toezending is vergelijkbaar met die van artikel 14, derde lid, van de Arbeidsomstandighedenwet.' Artikel 14 lid 3 Arbeidsomstandigheden wet stelt dat '... Bij het ontbreken van een ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging wordt een afschrift van dit advies zo spoedig mogelijk door de werkgever gezonden aan de belanghebbende werknemers...'. In deze situatie verzoekt de accountant het bestuur om de belanghebbende werknemers te identificeren en in overleg één of meerdere werknemers aan te wijzen die voor de toepassing van artikel 31a lid 8 WOR namens de werknemers als ondernemingsraad optreedt/opreden. Aansluitend verzoekt de accountant het bestuur om te voldoen aan de WOR.

2.10 Op welke boekjaren heeft de nieuwe verplichting betrekking?

Het boekjaar is niet bepalend, doch de datum waarop de accountantsverklaring is afgegeven wel. Indien dit op of na 1 januari 2023 is, wordt artikel 31a WOR van toepassing. De ingangsdatum van de wet (1 januari 2023) kent immers geen overgangsregeling voor oude boekjaren. Dit betekent dat de verplichting vanaf deze datum geldt voor alle boekjaren.

2.11 Is er een voorbeeld aanbiedingsbrief die accountants kunnen hanteren ?

Ja, de werkgroep verklaringen van de NBA stelt [een voorbeeldbrief](#) op die voor accountants als uitgangspunt kan worden gebruikt voor het opmaken van een aanbiedingsbrief die naar de voorzitter van de OR van betreffende vennootschap wordt verstuurd. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant de aanbiedingsbrief klantspecifiek te maken.

2.12 Wat zijn de verplichtingen van het bestuur van de onderneming zelf?

Op grond van artikel 31a lid 2 WOR geldt voor rechtspersonen die onder Titel 9 Boek 2 BW vallen, de verplichting voor het bestuur om 'zo spoedig mogelijk' na vaststelling van de jaarrekening een exemplaar van die jaarrekening, het bestuursverslag en de overige gegevens (waaronder de controleverklaring) aan de ondernemingsraad te verstrekken. Deze verplichting ligt aldus bij het bestuur van de onderneming. In praktijk blijkt dat dit niet of onvoldoende gebeurt, hetgeen grond vormt deze verplichting ten aanzien van de controleverklaring in genoemde situaties nu aan de accountant op te leggen.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl