

DE VERKLARING BIJ VERBREKING VAN DE CONTINUÏTEIT

door Drs. L. J. M. Roozen

Inleiding

In „Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen”, van de Commissies Jaarverslaggeving uit de organisaties van werkgevers, werknemers en het NIVRA (hierna te noemen: „Beschouwingen”), wordt onder Ia-18 het volgende gesteld.

„De commissies zijn van oordeel dat bij de hantering van waarderingsgrondslagen voor de balans ervan mag worden uitgegaan dat de ondernemingsactiviteiten voor onbepaalde tijd zullen worden voortgezet, tenzij uit de doelstelling van de onderneming of uit een besluit van de onderneming of uit de omstandigheden duidelijk is dat een duurzame voortzetting van de activiteiten niet wordt nagestreefd of onmogelijk is.”

Met „balans” is bedoeld de balans als onderdeel van de jaarrekening; de omschrijving van de uitzondering is die van een verschijnsel dat wordt betiteld met „verbreking van de continuïteit”.

De hiervoren aangehaalde uitspraak kan van overeenkomstige toepassing worden geacht op alle bedrijfshuishoudingen, d.i. mede op ondernemingen die formeel niet vallen onder de WJO en op bedrijven zonder winstoogmerk.

De „Beschouwingen” nemen aan dat de verbreking van de continuïteit „duidelijk” is. Zij bespreken dus niet de gevallen, waarin omtrent die verbreking casu quo voortzetting nog twijfel bestaat.

De „Beschouwingen” koppelen in Ia-18 de hantering van de in de WJO bedoelde waarderingsgrondslagen aan de continuïteit.

In Ia-19 gaan zij nog een stapje verder door te stellen, dat uit de wettelijke eis van *stelselmatigheid* in de weergave van vermogen en resultaat kan worden afgeleid, dat ook de wetgever uitgaat van een toestand van continuïteit:

„(. . .) de continuïteit die de wettelijke eis van stelselmatigheid „*impliceert* (. . .).”

De logica hiervan kan bezwaarlijk worden ontkend: stelselmatigheid veronderstelt een continuele verantwoording en deze op haar beurt een continuele activiteit.

De WJO zelf maakt geen uitdrukkelijk onderscheid tussen continuïteit en verbroken continuïteit.

De vraag kan nu gesteld worden of de bepalingen van de WJO, althans die welke betrekking hebben op de vorm en inhoud van de periodieke verantwoording, nog wel (kunnen) gelden voor een krachtens artikel 1 WJO onder die wet vallende „onderneming” nadat haar continuïteit is verbroken.

In dit verband verwijs ik naar een artikel van Helleman en De Koning in E.S.B. d.d. 15 november 1972, waarin zij stellen:

„Wanneer de beëindiging van de continuïteit een feit is (. . .) kan men de vraag stellen of het nog zin heeft om met een *Jaarrekening* te komen of dat een financieel overzicht opgesteld na afwikkeling van de zaken niet beter zou zijn.”

De overweging, dat ook *tijdens* de afwikkeling een aantal tussentijdse over-

zichten van de stand van de liquidatie, op in beginsel onregelmatige tijdstippen, nuttig kunnen zijn, tast het principe van deze opmerking niet aan. De financiële overzichten zijn „verantwoordingen” in de zin van artikel 1 van de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR).

De validiteit van de verantwoording

De opmerking van Helleman en De Koning is m.i. juist voor de situatie (die zij ook beschrijven) dat de verbreking van de continuïteit „een feit” d.i. (in de woordkeus van de „Beschouwingen”) „duidelijk” is.¹⁾

De situatie waarin een „zeer ernstige dreiging voor de verbreking van de continuïteit bestaat” doch „de leiding van de huishouding op het standpunt (blijft) staan dat deze dreiging nog wel kan worden afgewend” (Frielink in „de gbr verklaard” blz. 43) vraagt om een aparte behandeling.

Voorlopig uitgaande van een voor alle betrokkenen vaststaande verbreking van de continuïteit, moet worden geconstateerd dat na deze verbreking een jaarrekening geen valide verantwoording meer is.

De validiteit van de verantwoording als meetinstrument van vermogens- en/of resultatencomponenten houdt in dat zij *naar de vorm* geschikt, passend, bruikbaar, adequaat, geldig is met het oog op de *aard van de activiteit*, terzake waarvan verantwoording wordt afgelegd.

De activiteit nu van de verantwoordingsplichtige (bestuur of liquidateuren) heeft na de verbreking van de continuïteit een volkomen wijziging ondergaan.

Was zij voorheen duurzaam gericht op een onderdeel van de maatschappelijke produktie, met oog op de daarmee te behalen winst of althans onder de voorwaarde van vermogenshandhaving, nu is een aflopende activiteit uitsluitend gericht op afstoting van alle aktiva en passiva, beperking van de specifieke liquidatie-lasten (afvloeiingskosten personeel, schadevergoedingen wegens voortijdige opzegging van overeenkomsten, adviseurskosten, belastingen enz.) en de verdeling van het liquidatie-saldo over de rechthebbenden.

Aan deze wijziging in de activiteit moet een even drastische wijziging in de vorm van de verantwoording gepaard gaan, wil voldaan zijn aan de eis van de validiteit.

Is aan deze eis niet voldaan, dan kan de accountant een opdracht tot controle van de verantwoording niet uitvoeren, omdat dit zou zijn een onderzoek naar de getrouwheid van een werkelijkheid die niet (meer) bestaat respectievelijk die zich niet (meer) heeft voorgedaan. Het zou zijn een verificatie van de weergave van onwerkelijkheid.

Zulks betekent dat de vraag naar de vorm en de inhoud van de verklaring over een niet-valide verantwoording, niet aan de orde komt, want er wordt geen verklaring verstrekt.

Dit zou dus het geval zijn wanneer, nadat de verbreking van de continuïteit vaststaat, de verantwoordingsplichtige zou doorgaan met een verant-

¹⁾ Een andere uitspraak van deze schrijvers, nl. dat een goedkeurende verklaring betekent dat de continuïteit „is gewaarborgd” kan ik niet onderschrijven. De continuïteit is nimmer gewaarborgd! En de accountant is geen verzekeraar.

woording in de vorm van een *jaarrekening* te verstrekken (dit lijkt een nogal hypothetisch geval, maar in de praktijk kan men alles tegenkomen . . .).

We zien nu het omgekeerde met wat in artikel 17, lid 3, GBR is bedoeld: hier zou een verbod tot de aanvaarding van een opdracht tot onderzoek naar de getrouwheid van een *jaarrekening* op zijn plaats zijn!

Eigenlijk zou het bepaalde in artikel 17, lid 3, vervangen moeten worden door een algemeen verbod tot onderzoek van een niet-valide verantwoording (hoe ook te omschrijven). Zie mijn vorige bijdrage in dit maandblad.

Welke verantwoording is na verbreking van de continuïteit valide?

Overeenkomstig de vorenbeschreven wijziging in de activiteit treedt voor de jaarrekening in de plaats een verantwoording, die *liquidatiebalans* kan worden genoemd en die is een *zelfstandige* balans in de betekenis van: geen „onderdeel van de jaarrekening” als bedoeld in artikel 17, lid 3, GBR.

De liquidatiebalans wordt niet op bij voorbaat vaststaande tijdstippen uitgebracht; zij verschijnt telkens wanneer de liquidatie op belangrijke punten vordering heeft gemaakt.

Zij vermeldt geen periodewinsten, doch geeft alleen de grootte en de samenstelling van het vermogen op de balansdatum weer, waarbij de toelichting de wijzigingen daarin sedert de vorige balansdatum verklaart.

Er is geen boekjaar meer en ook de stelselmatigheid is vervallen, omdat er nog maar één grondslag is, waarop de waardering van activa en passiva kan berusten: de liquidatie(waarde).

De liquidatiewaarde van de activa is gelijk aan de directe opbrengstwaarde, d.i. (vergelijk „Beschouwingen” IIa.6.12) de directe netto-opbrengst bij vrijwillige verkoop op korte termijn.

Deze opbrengst zal meestal aanvankelijk moeten worden geschat, wat ook het geval is met de specifieke liquidatiekosten.

De verklaring bij de liquidatiebalans

De liquidatiebalans is een verantwoording die bij verbroken continuïteit voldoet aan de eis van de validiteit, aangenomen dat hij ook betrouwbaar is in die zin, dat de structuur, de omschrijvingen van de posten en in de toelichting niet voor meer dan één uitleg vatbaar zijn.

De verantwoording („operationele definitie”) heeft zich aangepast aan de gewijzigde „nominale definitie” (de beheersopdracht); de verificatie van de in de verantwoording verzamelde en door de verantwoordingsplichtige als juist gepresenteerde gegevens kan beginnen.

De accountant kan dus nu een opdracht tot onderzoek van deze verantwoording aanvaarden.

De aard en de inhoud van de verklaring volgt normaal uit de toepassing van de artikelen 12 tot en met 16 GBR:

a. Een *goedkeurende verklaring* wordt gegeven, wanneer van alle activa en passiva het bestaan en de liquidatiewaarde door de accountant zijn vastgesteld (en in overeenstemming zijn bevonden met de in de balans getoonde

aktiva en passiva en de waarde daarvan). Dit zal echter meestal pas bij de eindbalans het geval zijn. (Zie d.)

b. Een *goedkeuring met voorbehoud* is denkbaar, met dien verstande dat voor de eindbalans elke bedenking de strekking van de verklaring aantast, zodat dan slechts een afkeuring kan worden gegeven. Immers: de eindafrekening is definitief en de getrouwheid van de verantwoording moet dus volkomen zijn.

c. Een *afkeurende verklaring* is ook bij een tussentijdse balans denkbaar, met name wanneer belangrijke afwijkingen blijken te bestaan tussen de door de accountant vastgestelde en de in de balans getoonde liquidatiewaarden.

d. De *oordeelonthouding* is de verklaring die *tijdens* de liquidatie d.i. met betrekking tot de tussentijdse balansen het meest zal voorkomen.

Een oordeelonthouding mag uitsluitend gebaseerd zijn op *onzekerheden* (niet op bedenkingen!), die voortvloeien uit objectieve verhinderingen bij het onderzoek (artikel 13, lid 4, GBR).

Deze onzekerheden zullen met name betreffen:

- de hoogte van de directe opbrengstwaarde der aktiva, die aanvankelijk moet worden geschat;
- de grootte van de voorzieningen voor de specifieke liquidatiekosten.

De onzekerheden zullen het grootst zijn aan het begin van de liquidatie en geleidelijk afnemen tot aan het moment waarop zij van geen praktische betekenis meer zijn voor een tussentijdse balans, terwijl zij bij de eindbalans geacht moet worden geheel te zijn verdwenen. De goedkeurende verklaring kan dan in de plaats treden van de oordeelonthouding.

Ik wil hier nog eens wijzen op de ondoelmatigheid van het bepaalde in artikel 17, lid 3, GBR (zie ook mijn vorige bijdrage).

Deze bepaling staat de controle van tussentijdse liquidatiebalansen formeel in de weg, want als éénmaal een verklaring is verstrekt, zou zij voor volgende tussenbalansen *en de eindbalans* niet meer mogen worden afgegeven. En dat, terwijl de onzekerheden geleidelijk geheel verdwijnen!

De verklaring bij twijfel aan de mogelijkheid tot voortzetting

Twijfel aan de mogelijkheid tot voortzetting van het bedrijf kan ook worden geformuleerd als een „dreigende” verbreking van de continuïteit, waarmee is bedoeld dat de verbreking nog niet vaststaat (nog niet „duidelijk” is), maar wel met naar zekerheid toegroeiende waarschijnlijkheid mogelijk moet worden geacht.

De aard der „omstandigheden” („Beschouwingen” Ia-18) die tot dit inzicht leiden en de aard der middelen om ze ten gunste te beïnvloeden, kunnen hier onbesproken blijven.

Waar het hier om gaat is, dat de continuïteit nog niet is verbroken en dat de activiteit van de leiding der huishouding gericht blijft op de voortgezette bedrijfsuitoefening.

De fase van de liquidatie is (nog) niet ingetreden.

Derhalve blijft de *jaarrekening* de valide verantwoording.

De accountant echter, in *onzekerheid* verkerende over de vraag, of voortzetting van het bedrijf nog wel mogelijk is, blijft daardoor ook na zijn onder-

zoek in onzekerheid verkeren over de keuze van de waarderingsgrondslagen: de bij voortzetting gebruikelijke (bedrijfswaarden) of de liquidatiewaarde. De toepassing van waarderingsgrondslagen komt niet eens aan de orde! Daarnaast bestaat onzekerheid of bijzondere voorzieningen noodzakelijk zijn, nog ongeacht hun grootte.

De onzekerheden wortelen ook hier in objectieve verhinderings bij het onderzoek en voeren tot een *oordeelonthouding*.

Prof. A. B. Frielink in „de gbr verklaard” is een andere mening toegedaan.

Bij de behandeling van de afkeurende verklaring „in een conflict-situatie” voert hij, zoekende naar een schilderachtig voorbeeld, de „zeer ernstige dreiging voor een verbreking van de continuïteit” ten tonele (t.a.p. blz. 43):

„De gevallen waarin afkeurende verklaringen in de openbaarheid worden gebracht, hebben vooral betrekking op jaarrekeningen van huishoudingen waaromtrent zeer ernstige dreiging voor de verbreking van de continuïteit bestaat, terwijl door de leiding van de huishouding niettemin op continuïteitsbasis wordt gewaardeerd.

Is de accountant van oordeel dat de dreigende continuïteitsverbreking zodanig ernstig is dat de gebruikelijke waarderingsgrondslagen niet meer aanvaardbaar zijn, en blijft de leiding van de huishouding op het standpunt staan dat deze dreiging nog wel kan worden afgewend, dan kan de accountant slechts zijn afkeuring omtrent de op deze wijze opgestelde jaarrekening uitspreken.”

De bijzonderheid dat het conflict en de afkeurende verklaring in de openbaarheid is gebracht, is m.i. niet relevant; dezelfde problematiek als hier behandeld kan zich evengoed in een beperkter verkeer voordoen.

Om te begrijpen waarom Frielink besluit tot een afkeuring in plaats van een oordeelonthouding, moeten wij zijn voorafgaande uiteenzetting over de afkeuring onder de loupe nemen.

Hij begint met deze te definiëren als:

„het stellig oordeel (. . .) dat de verantwoording als geheel geen getrouwe weergave vormt van de feiten die zij pretendeert weer te geven” (t.a.p. blz. 42).

Dit uitgangspunt kan geheel worden onderschreven:

- a. de afkeuring is een even *stellig* oordeel als een goedkeuring;
- b. een verklaring betreft (steeds) de verantwoording *als geheel* (ook al wordt daarvan in de GBR alleen terzake van de oordeelonthouding, en daar om begrijpelijke redenen, een accent op gelegd; zie artikel 14, lid 3).

Daarna onderscheidt Frielink twee categorieën van redenen voor een afkeuring:

- onjuistheden in de verantwoording blijken nadat die reeds „definitief” is opgesteld d.i. voordat de accountant erbij wordt betrokken, hetgeen zich volgens Frielink praktisch alleen voordoet bij „investigations”;
- een blijvend verschil van mening tussen verantwoordingsplichtige en accountant over de nog over te leggen verantwoording (de conflictsituatie).

De betekenis van deze onderscheiding, voor wat betreft de keuze van de afkeuring uit de vier ter beschikking staande soorten van verklaringen, ontgaat mij.

Deze onderscheiding zou echter geen verwarring scheppen, ware het niet, dat Frielink bij de eerste categorie redenen voor een afkeuring (waarom alleen daar?) stelt, dat de accountant

„in zijn verklaring (soms niet kan aangeven) hoe de verantwoording dan wel had moeten luiden” (t.a.p. blz. 42).

Hij moet dan volgens Frielink:

„volstaan met te vermelden waarom hij de verantwoording niet juist vindt en op welke onderdelen van de verantwoording dit oordeel betrekking heeft.”

En hier gaan wij volledig de mist in.

De redactie is onnauwkeurig: het stellige oordeel „niet getrouw” of „niet juist” heeft betrekking op de verantwoording *als geheel* en de toelichting daarop moet inhouden: „de aard *en de betekenis* van de *bedenkingen*” (artikel 14, lid 2).

Aangenomen moet worden dat Frielink *tenminste* hetzelfde bedoelt, want artikel 14, lid 2, GBR behelst een voorschrift.

Maar waaruit bestaat dan de beperking; waarmee kan dan de accountant „volstaan”?

En hoe is het mogelijk een *bedenking* te uiten, naar aard *en betekenis*, zonder aan te geven - met *dezelfde* getrouwheid als voor de verantwoording vereist is - hoe de verantwoording op dat punt had moeten luiden?

Kan Frielink daarvan één voorbeeld geven?

Impliceert de onmogelijkheid om aan te geven hoe de verantwoording had moeten luiden niet, dat er geen sprake is van bedenkingen (de enige reden voor een afkeuring) maar van *onzekerheden*?

En waar blijft dan de stelligheid van de afkeuring, die geen onzekerheden (noch een voorbehoud) toelaat?

Het door Frielink gegeven voorbeeld betreft de dreigende verbreking van de continuïteit, dus (merkwaardig genoeg) niet zijn eerste maar zijn tweede categorie redenen voor een afkeuring (de conflictsituatie).

In dit voorbeeld is in feite niet sprake van een bedenking doch van een onzekerheid met betrekking tot de waardering van de activa. Dit blijkt nog eens duidelijk uit de model-verklaring (t.a.p. blz. 45).

Om de schijn van stelligheid en het bedenkingskarakter van de verklaring te redden neemt Frielink hier zijn toevlucht tot de redelijkheid:

„De liquidatiewaarde van deze activa is niet vastgesteld, doch redelijkerwijze moet worden verwacht dat deze aanzienlijk lager zal zijn dan de in de balans opgevoerde waarde.”

M.a.w. de accountant kent de juiste waarde niet, maar weet *toch*, dat de verantwoorde waarde in elk geval fout is!

Maar van welke redelijkheid is hier dan wel sprake?

Bedoelt Frielink hiermede, dat de liquidatiewaarden in het algemeen lager liggen dan de balanswaarden?

Deze generalisatie gaat echter niet op, want zelfs als de balanswaarden (terecht) worden verondersteld gelijk te zijn aan de bedrijfswaarden (geen stille reserves), dan nog is het mogelijk, en komt het meermalen voor, dat de liquidatiewaarden *hoger* zijn.

Ingeval bedoeld is dat de liquidatiewaarden in het door Frielink beschreven geval voor dit bedrijf „redelijkerwijze” lager moeten worden voorondersteld, dan zou dit in het „waarom” van de afkeuring nader moeten zijn toegelicht en het valt niet in te zien hoe hierbij kan worden vermeden, de liquidatiewaarden te vermelden.

Mijn conclusie is, dat bij *dreigende* verbreking van de continuïteit de accountant te maken heeft met de *implicite* onzekerheid, welke de juiste grondslag is voor de waardering: één der grondslagen bij continuïteit (bedrijfswaarde) of de liquidatiewaarde. In theorie bestaat nog de mogelijkheid, dat de liquidatiewaarde per saldo gelijk is aan de bedrijfswaarde. Maar dan gaat het nog altijd om de specificatie van de vermogenscomponenten, met name om de door Frielink veronachtzaamde specifieke liquidatiekosten.

Derhalve is de enige verklaring die in geval van een dreigende verbreking van de continuïteit bij de jaarrekening past: de oordeelonthouding.

De oordeelonthouding prevaleert boven de afkeuring

In het voorgaande is verondersteld, dat terzake van de verantwoording bij vaststaande discontinuïteit (de liquidatiebalans) of bij twijfel aan de mogelijkheid tot voortzetting van het bedrijf (de jaarrekening) na het onderzoek alleen *onzekerheden* zijn blijven bestaan, in casu samenhangende met het gestelde probleem van de verbreking van de continuïteit.

Een apart probleem doet zich voor, indien bij het onderzoek tevens *bedenkingen* tegen de verantwoording zijn gerezen.

Onzekerheden, die een goedkeuring onder voorbehoud in de weg staan, leiden tot een oordeelonthouding.

Bedenkingen daarentegen, die een goedkeuring onder voorbehoud onmogelijk maken, leiden tot een afkeurende verklaring.

Welke verklaring moet dan prevaleren, als onzekerheden en bedenkingen tegelijk bestaan: de oordeelonthouding of de afkeuring?

Frielink behandelt dit vraagstuk bij zijn bespreking van de oordeelonthouding in het algemeen, en wel als volgt (t.a.p. blz. 47).

„Er mag geen twijfel over bestaan dat een verklaring van oordeelonthouding niet kan worden gegeven omtrent een verantwoording waarvan de accountant de onjuistheden op belangrijke onderdelen heeft kunnen vaststellen, ook al blijft hij onzekerheid houden omtrent andere onderdelen van de verantwoording.

In dit geval is een afkeurende verklaring noodzakelijk. Behalve de aard en de betekenis van de bedenkingen (artikel 14, lid 2) zal de accountant dan tevens moeten vermelden omtrent welke aangelegenheden onzekerheid is blijven bestaan.”

Gezien de plaatsing van deze passage in tekstverband (na de behandeling van „artikel 13, lid 4, eerste streepje”), moet worden aangenomen, dat de passage een toelichting is op het bepaalde in artikel 13, lid 4, GBR, tweede streepje, luidende dat (het mede verboden is een verklaring van oordeelonthouding te geven) „indien zijn onderzoek heeft uitgewezen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen . . .”.

Afgezien van deze bepaling (waarnaar Frielink niet uitdrukkelijk verwijst) meen ik dat ook hier de redenering anders moet luiden. Gesteld moet m.i. worden het geval, waarin onzekerheden die op zichzelf (d.i. zonder bijkomende bedenkingen) aanleiding zouden hebben moeten geven tot een oordeelonthouding, tezamen voorkomen met bedenkingen die op zichzelf (d.i. zonder bijkomende onzekerheden) zouden hebben moeten leiden tot een afkeuring.

Voor de onzekerheden en de bedenkingen (wederom afzonderlijk beschouwd) geldt in dat geval, dat een voorbehoud aan de goedkeurende strekking van de verklaring wezenlijk afbreuk zou hebben gedaan (artikel 13, lid 2, GBR).

M.a.w. de onzekerheden moeten in dit opzicht even „belangrijk” zijn als de bedenkingen!

Welke verklaring moet *nu* prevaleren: de afkeuring of de oordeelonthouding?

Naar ik meen „verdringt” de oordeelonthouding de afkeuring en wel om de volgende redenen.

- a. De onzekerheden op onderdelen brengen onzekerheid teweeg met betrekking tot de verantwoording *als geheel*.
- b. De bedenkingen daarentegen leiden *niet* tot een afkeuring van de verantwoording als geheel, *omdat de onzekerheden verhinderen aan te geven hoe de verantwoording als geheel had moeten luiden*.
- c. De oordeelonthouding m.b.t. de verantwoording als geheel belet de accountant geenszins om aan zijn verklaring *toe te voegen*, dat hij bovendien bepaalde onderdelen onjuist acht, en waarom.

De vraag of het hiervoren aangehaalde verbod in artikel 13, lid 4, GBR (tweede streepje) zich tegen deze oplossing verzet, is afhankelijk van de interpretatie van die bepaling.

Ik moet bekennen, dat ik er tot dusver niet anders uit gelezen heb dan een herhaling van artikel 13, lid 3, ter completering van lid 4 of als een extra vingerwijzing: als een afkeuring moet worden gegeven (op grond van bedenkingen en *zonder onzekerheden*), mag men zich niet *verschuilen* achter een oordeelonthouding.

Als de bedoeling van de bepaling zou zijn, dat de afkeuring gaat boven de oordeelonthouding, dan zou de bepaling toch waarachtig wel wat duidelijker hebben mogen zijn, door aan te geven dat het hier gaat om het tezamen voorkomen van onzekerheden en bedenkingen.

Betoogd zou kunnen worden dat dit samengaan vanzelf spreekt, omdat lid 4 van artikel 13 over de oordeelonthouding gaat. Daar staat echter tegenover dat lid 4 spreekt van „onzekerheden (. . .) van zodanige aard en omvang dat hij geen goedkeurend *of afkeurend* oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording *als geheel* kan uitspreken”. Deze zinsnede (die volkomen dekt hetgeen ik hiervoren sub b heb aangevoerd) maakt het eenvoudig onmogelijk te veronderstellen, dat achter het tweede streepje mede sprake zou zijn van onzekerheden.

Volgens de NIVRA-uitgave „van R.B.R. tot GBR” is deze puzzle bij de

behandeling van het ontwerp-GBR niet aan de orde gekomen. Een bezinning hierover lijkt mij ten zeerste gewenst.

Samenvatting

- 1 De vraag naar de verklaring bij een vaststaande verbreking van de continuïteit is in de eerste plaats een vraag naar de validiteit van het verantwoordingsstuk.
- 2 Het valide verantwoordingsstuk bij een vaststaande verbreking van de continuïteit is een liquidatiebalans.
- 3 De liquidatiebalans is een zelfstandige balans.
- 4 De keuze van de verklaring bij een liquidatiebalans roept geen specifieke problemen op.
- 5 Zolang twijfel bestaat omtrent de mogelijkheid tot voortzetting van het bedrijf, blijft de jaarrekening het valide verantwoordingsstuk.
- 6 De verklaring bij dit stuk is een oordeelonthouding, óók als zich tegelijk bedenkingen voordoen.
- 7 De redactie van artikel 13, lid 4, GBR vraagt in dit verband om hernieuwde overweging.

juli 1975