

DE VERKLARING BIJ VERBREKING VAN DE CONTINUÏTEIT

door J. A. Burggraaff

Het artikel van de hand van drs. L. J. M. Roozen, onder deze titel gepubliceerd in M.A.B. jan.-1976, geeft mij aanleiding tot enkele kanttekeningen.

1. In zijn Inleiding citeert Roozen de alinea's Ia-18 en Ia-19 uit de „Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen” van de Commissie Jaarverslaggeving uit de organisaties van werkgevers, werknemers en NIVRA. De conclusies die Roozen aan deze citaten verbindt, zijn vatbaar voor kritiek. De Beschouwingen, aldus Roozen, koppelen in Ia-18 de hantering van de in de W.J.O. bedoelde waarderingsgrondslagen aan de continuïteit. Deze conclusie acht ik onjuist. De Commissies hebben in Ia-18 aangegeven, onder welke omstandigheden bij de waardering mag worden uitgegaan van voortzetting der ondernemingsactiviteiten voor onbepaalde tijd. Doen die omstandigheden zich niet voor, dan is dat uitgangspunt niet toelaatbaar, hetgeen gevolgen heeft voor de keuze der toe te passen waarderingsmaatstaven. Echter, ook in geval continuïteit niet aanwezig is, zullen de W.J.O. en de „in de W.J.O. bedoelde waarderingsgrondslagen” toepassing moeten vinden. Die grondslagen zijn dan weliswaar mogelijk anders, maar zij worden evenzeer in de W.J.O. bedoeld. Collega Roozen heeft inmiddels kunnen vaststellen, dat de Commissies zich in hun derde aflevering, hoofdstuk IIa-6, op het terrein van die andere grondslagen hebben gewaagd.

Ook de interpretatie die Roozen aan het citaat uit Ia-19 geeft, acht ik onjuist. In de zinsnede „... de continuïteit die de wettelijke eis van stelselmatigheid impliceert...” mag aan de term continuïteit niet de betekenis worden gehecht die Roozen daaraan toekent, n.l. die van continuele activiteit. De Commissies hebben zich van andere bewoordingen bediend ter aanduiding van het begrip dat Roozen met continuïteit benoemt. In de geciteerde zinsnede zeggen de Commissies, en dat bedoelden zij dan ook, dat de eis van stelselmatigheid continuïteit in de keuze van toe te passen grondslagen verlangt. Zij keren zich met deze uitspraak tegen hen die menen dat de wettelijke eis van stelselmatigheid alleen een gelijktijdige, doch geen volgtijdige betekenis heeft. Hun bedoeling zou duidelijker aan het licht zijn gekomen wanneer zij de term „bestendigheid” hadden gebruikt.

2. Collega Roozen meent, dat na verbreking van de continuïteit de opstelling van een jaarrekening achterwege zou kunnen, zelfs moeten, blijven. Het enige valide verantwoordingsstuk zou de liquidatiebalans zijn. Ik kan deze mening niet delen. Zolang een onderneming in de zin der W.J.O. als rechtspersoon bestaat, heeft zij overeenkomstig de wettelijke bepalingen een jaarrekening op te stellen, die voldoet aan de eisen van de W.J.O. Die jaarrekening zal bestaan uit een balans, een winst- en verliesrekening en een toelichting.

De verantwoordingsplicht neemt, voor de ondernemingsleiding, eerst een

einde wanneer haar bevoegdheid ophoudt. Bij een N.V. of B.V. is dat het geval hetzij op het tijdstip van faillissement (art. 23 Faill.wet), hetzij op het tijdstip dat na een besluit tot ontbinding de vereffening is voltooid (art. 55d W.v.K.).

De mening van Roozen is ook daarom onjuist, omdat de veronderstelling van going concern zich niet richt op het voortbestaan van de onderneming, doch op de voortzetting van haar activiteiten. De term continuïteit is dubbelzinnig; vandaar dat de Commissies haar in deze context hebben vermeden. Nu is het ongetwijfeld zo, dat de totale ondergang van een onderneming de staking van al haar activiteiten meebrengt. Maar het is niet zo, dat de staking van activiteiten steeds met de totale ondergang van de onderneming gepaard gaat.

Wat wij in de praktijk meermalen waarnemen is, dat ter sanering van een onderneming in moeilijkheden een deel van haar activiteiten wordt gestaakt, terwijl andere - soms op verkleinde schaal - worden voortgezet. Het opstel van Roozen laat in het duister, wat in deze situatie het valide verantwoordingsstuk zou zijn.

Naar mijn oordeel behoort elke nog bestaande onderneming, ook die wier activiteiten geheel of ten dele worden gestaakt, een jaarrekening op te stellen. Het feit, dat de activiteiten niet duurzaam worden voortgezet, is alleen van betekenis voor de aan aktiva en passiva toe te kennen waarde, doch niet voor de vorm der verantwoording.

3. Collega Roozen wijdt uitvoerige aandacht aan de verklaring bij twijfel aan de mogelijkheid tot voortzetting. Het is hier niet de plaats om in te gaan op de vraag, wanneer het werkelijkheidsgehalte der continuïteitsveronderstelling zo gering is geworden, dat die veronderstelling niet langer uitgangspunt kan zijn voor de hantering der waarderingsgrondslagen. Hieraan zou een afzonderlijk opstel zijn te wijden. In het bestek van deze kanttekeningen beperk ik mij tot twee opmerkingen:

a. De door Roozen geciteerde passage Ia-18 is - en dat weloverwogen - zo geredigeerd, dat het voordeel van de twijfel aan de zijde van de continuïteit is: „*er mag van worden uitgegaan, dat de ondernemingsactiviteiten voor onbepaalde tijd zullen worden voortgezet, tenzij uit de doelstelling van de onderneming of uit een besluit van de ondernemingsleiding of uit de omstandigheden duidelijk is dat een duurzame voortzetting van de activiteiten niet wordt nagestreefd of onmogelijk is*” (cursivering van J.A.B.). Er is daarom geen probleem in geval van twijfel, doch alleen in geval van conflict, n.l. dat de ondernemingsleiding niet, doch de accountant wel meent dat discontinuïteit duidelijk is.

b. Het publiek mag van de accountant verlangen dat hij op dit kardinale punt klare taal spreekt. Een oordeelonthouding wegens onzekerheden terzake verschaft die klaarheid niet. De accountant heeft in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen, of naar zijn oordeel de continuïteitsveronderstelling terecht of niet terecht tot uitgangspunt is genomen.

4. Het betoog van collega Roozen, dat samenloop van ernstige bedenkingen

enerzijds en onzekerheden anderzijds, dient te leiden tot een oordeelonthouding in plaats van een afkeurende verklaring, acht ik niet overtuigend.

De primaire vraag die de accountant heeft te beantwoorden is, of de verantwoording al dan niet voldoet aan de te stellen eisen. De in artikel 12 lid 2 G.B.R. gekozen volgorde ken ik in dit verband betekenis toe. Wanneer bij de accountant ernstige principiële bedenkingen rijzen (en daarvan is veelal sprake wanneer ten onrechte de continuïteitsveronderstelling tot uitgangspunt is genomen) dan is een afkeuring op haar plaats. Zie ook I. Kleerekoper in Encyclopedie deel V, pag. 18/19. Dat daarnaast nog onzekerheden zullen bestaan, doet niet af aan de principiële bedenkingen die de accountant heeft, en die hij in zijn oordeelvelling heeft te uiten. Ten onrechte, zo meen ik, stelt Roozen dat ingeval van een afkeurende verklaring de accountant zou moeten, of moeten kunnen, aangeven hoe de verantwoording op dat punt dan wèl zou dienen te luiden. Wanneer artikel 14, lid 2 G.B.R. mededeling van „aard en betekenis van de bedenkingen” verlangt, wil dit niet zeggen, dat de bedenking moet zijn gekwantificeerd. Men kan zich zelfs afvragen of de accountant door kwantificering van zijn bedenking niet buiten zijn taak zou treden (art. 10 G.B.R.). De ratio van het slot van artikel 14 lid 2 G.B.R. is niet dat de accountant de vereiste correctie opgeeft, doch dat hij motiveert waarom hij de verantwoording verwerpt en tot uitdrukking brengt hoe ernstig hij het gebrek beoordeelt. Die ernst kan worden onderkend en verwoord ook zonder dat concrete cijfers beschikbaar zijn of genoemd worden.

Volgen wij collega Roozen op zijn weg, dan zal menigmaal een afkeurende verklaring verscholen worden achter een oordeelonthouding. Immers, het zal bij herhaling voorkomen dat de accountant ernstige bedenkingen heeft, doch niet tot kwantificering in staat is omdat de daartoe vereiste gegevens slechts met medewerking van een weigerachtige ondernemingsleiding kunnen worden verkregen.

Aldus belanden wij in een situatie die ook collega Roozen niet wenst, n.l. dat artikel 13 lid 4 G.B.R., 2e streepje een dode letter wordt.