

De rol van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum

Mark Dongor

Bij het opmaken van de jaarrekening tot aan de vaststelling hiervan heeft het bestuur van een rechtspersoon de verplichting om eventuele gebeurtenissen na balansdatum in acht te nemen. Dit is ook het geval na dat de jaarrekening is vastgesteld door de aandeelhouders. In deze hoedanigheid kan thans de vraag worden gesteld wat expliciet de rol van de accountant is bij gebeurtenissen na balansdatum. In het bijzonder vanwege de huidige coronacrisis zal bij het opmaken van de jaarrekening over 2019 rekening dienen te worden gehouden met de gevolgen hiervan. In deze bijdrage ga ik in op de rol van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum¹.

Wat is een gebeurtenis na balansdatum?

Een gebeurtenis na balansdatum kan worden gekwalificeerd als een omstandigheid dan wel situatie wat gevolgen kan hebben (voor het inzicht) ten aanzien van het vermogen en resultaat van een rechtspersoon zoals gepresenteerd in de jaarrekening². Belangrijk is om onderscheid te maken in gebeurtenissen na balansdatum welke geen nadere informatie verschaffen over de situatie per balansdatum en gebeurtenissen die wel nadere informatie verschaffen over de situatie per balansdatum.

Wat is de rol van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum?



Gebeurtenissen na balansdatum welke geen nadere informatie verschaffen over de situatie per balansdatum hoeven in eerste instantie niet in de jaarrekening te worden verwerkt. Dit is enkel anders als blijkt dat de gebeurtenis grote gevolgen heeft voor de rechtspersoon in kwestie. De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (hierna: de RJ) omschrijven dat een dergelijke gebeurtenis na balansdatum de continuïteitsveronderstelling van de onderneming dient aan te tasten waardoor deze komt te vervallen³.

Indien de continuïteitsveronderstelling vanwege de gebeurtenis na balansdatum, welke geen nadere informatie geeft over de situatie per balansdatum de continuïteitsveronderstelling doet vervallen, dienen de posten in de jaarrekening te worden gewaardeerd tegen liquidatiewaarde⁴.

Gebeurtenissen na balansdatum dienen te worden onderscheiden in drie perioden

Gebeurtenissen na balansdatum welke wel nadere informatie verschaffen over de situatie per balansdatum dienen te worden onderscheiden in drie perioden; 1. de periode waarin de jaarrekening wordt opgemaakt na balansdatum, 2. de periode waarin de jaarrekening is opgemaakt maar nog niet is vastgesteld en 3. de periode waarin de jaarrekening is opgemaakt en vastgesteld. De RJ schrijft voor dat in het eerste geval de nadere informatie onverwijld verwerkt dient te worden in de jaarrekening⁵. Met betrekking tot het tweede geval schrijft de RJ voor dat deze nadere informatie alleen wordt verwerkt voor zover dat onontbeerlijk is voor het inzicht⁶. Ten aanzien van het derde geval schrijft de RJ voor dat, indien hier sprake van is, de jaarrekening daardoor in ernstige mate tekort moet schieten in het verstrekken van het vereiste inzicht⁷. De aandeelhouders dienen dan te worden ingelicht en er moet een mededeling worden gedeponereerd bij de kamer van koophandel. Bovendien moet deze mededeling zijn voorzien van een accountantsverklaring als er sprake is van een controleplichtige rechtspersoon.

Wat is de rol van de accountant bij een gebeurtenis na balansdatum?

Voor wat betreft de rol van de accountant is het belangrijk om Standaard 560 in acht te nemen. Deze standaard gaat in op de rol van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum. De standaard onderscheidt net als de RJ drie soorten gebeurtenissen na balansdatum. 1. Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring. 2. Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar voor de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd. 3. Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten. Verderop ga ik in op de rol van de accountant bij elke afzonderlijke voorgenoemde gebeurtenis.

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de jaarrekening en de datum van de controleverklaring

De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de jaarrekening en de datum van de controleverklaring voordoen zijn geïdentificeerd. Dit geldt ook voor de bijbehorende toelichting bij de jaarrekening. De werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren zijn de volgende;

- het verwerven van inzicht in de procedures die het bestuur heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden geïdentificeerd;
- het verzoeken om inlichtingen bij het bestuur en, in voorkomend geval, bij het toezichthoudend orgaan omtrent de vraag of zich na de einddatum van de verslagperiode gebeurtenissen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de jaarrekening;
- het lezen van eventuele notulen van na de datum van de jaarrekening gehouden vergaderingen van de eigenaren van de rechtspersoon, het bestuur en het toezichthoudend orgaan, alsmede het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die in dergelijke vergaderingen zijn besproken en waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn;
- het lezen van de eventuele meest recente tussentijdse cijfers na de einddatum van de verslagperiode.



De werkzaamheden die de accountant uitvoert, hangen sterk af van de informatie die beschikbaar is

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar voor de datum waarop de jaarrekening wordt gepubliceerd

Als na de datum van de controleverklaring feiten bekend worden bij de accountant die mogelijk tot een wijziging of ander oordeel van de controleverklaring had kunnen leiden, dient de accountant dit te bespreken met het bestuur en/of het toezichthoudend orgaan. Conform de opdrachtvoorwaarden die de accountant met het bestuur is overeengekomen zijn zij verplicht om de accountant te informeren over feiten die de jaarrekening kunnen beïnvloeden vanaf de datum van de controleverklaring tot aan de datum waarop de jaarrekening wordt gepubliceerd⁸. Bovendien dient de accountant vast te stellen of het noodzakelijk is dat er een aanpassing in de jaarrekening wordt doorgevoerd. En als dit het geval is dient de accountant na te gaan op welke wijze het bestuur dan voornemens is om deze aanpassing door te voeren in de jaarrekening. Als het bestuur de jaarrekening aanpast dient de accountant nadere controlewerkzaamheden uit te voeren welke expliciet zien op de gedane aanpassing in de jaarrekening.



Het zij vooropgesteld dat de werkzaamheden die de accountant uitvoert sterk afhangen van de informatie die beschikbaar is alsmede de mate waarin de administratie is opgesteld na de datum van het opmaken van de jaarrekening. Bovenstaande werkzaamheden kunnen dus alleen worden uitgevoerd wanneer de betreffende informatie ook voor handen is. Wanneer bijvoorbeeld de administratie niet is bijgewerkt, er geen tussentijdse cijfers beschikbaar zijn en ook geen notulen van vergaderingen, dan moet de accountant het doen met de beschikbare administratie wat op dat moment voor handen is. Echter kan de accountant wel om zodanige inlichtingen verzoeken bij het bestuur en/of bij het toezichthoudend orgaan, dat hij alsnog aan voldoende en geschikte controle-informatie kan komen.

De accountant is niet verplicht om alsnog controlewerkzaamheden uit te voeren na de datum van de afgegeven controleverklaring

Wat belangrijk is om te vermelden is dat Standaard 560 expliciet stelt dat de accountant niet verplicht is om alsnog controlewerkzaamheden uit te voeren na de datum van de afgegeven controleverklaring. In dit geval moet het dus gaan om een feit wat de accountant bekend wordt en waarvan hij weet dat dit een significante aangelegenheid is wat mogelijk de oordeelsvorming van de gebruikers van de jaarrekening kan beïnvloeden. Dit feit kan ook wel worden aangeduid als ‘andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring’. De accountant dient derhalve dan ook Standaard 720 te raadplegen wat nadere instructies omvat hoe om te gaan met deze ‘andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring’. Voorts moet worden gememoreerd dat een ‘feit’ wat de accountant bekend wordt na de datum van de controleverklaring niet altijd een gebeurtenis na balansdatum hoeft te zijn. In deze bijdrage veronderstel ik echter wel dat dit het geval is.

In sommige gevallen kan de accountant volstaan met een tweevoudige datering van de controleverklaring

Standaard 560 schrijft voor dat in sommige gevallen de accountant ten aanzien van de gebeurtenis na balansdatum kan volstaan met een tweevoudige datering van de controleverklaring. Hiermee wordt bedoeld dat de controleverklaring wordt voorzien van twee data. De eerste datum heeft betrekking op de verrichte controlewerkzaamheden voordat het feit na de afgegeven controleverklaring bekend werd, en de tweede datum heeft betrekking op de verrichte controlewerkzaamheden die zien op het feit nadat de afgegeven controleverklaring is gepubliceerd. De tweede (aanvullende) datum is bedoeld om de gebruikers te informeren dat de werkzaamheden van de accountant na de eerstgenoemde datum enkel betrekking hebben op de verrichte aanpassingen in de jaarrekening door het bestuur, vanwege de gebeurtenis na balansdatum.

Indien het bestuur de jaarrekening niet wilt aanpassen nadat de accountant hierop heeft aangedrongen, dan zijn er voor de accountant twee opties om uit te voeren. De eerste optie is dat de accountant het oordeel in de controleverklaring aanpast naar gelang de omstandigheid zoals hoe hij dat aan heeft getroffen. Belangrijk bij deze optie is wel dat de controleverklaring nog niet verstrekt is aan het bestuur. Als de controleverklaring al wel is verstrekt aan het bestuur, nog voor dat de accountant zijn oordeel kan aanpassen, dan dient de accountant passende maatregelen te treffen om te voorkomen dat gebruikers van de jaarrekening op de afgegeven controleverklaring gaan steunen. Op deze manier probeert de accountant te vermijden dat hij in verband wordt gebracht met informatie die misleidend is voor de gebruiker van de jaarrekening⁹. Een passende maatregel kan bijvoorbeeld zijn het inwinnen van juridisch advies om na te gaan welke juridische stappen kunnen worden ondernomen tegen het bestuur van de rechtspersoon.

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de jaarrekening

Nadat de jaarrekening is gepubliceerd heeft de accountant geen verplichting meer om nadere controlewerkzaamheden te verrichten met betrekking tot de gepubliceerde jaarrekening. Mocht er in deze situatie een feit bekend worden waaruit blijkt dat dit de oordeelsvorming van de gebruiker van de jaarrekening kan beïnvloeden, dan dient het bestuur hieromtrent een bericht te sturen aan de aandeelhouders en verdere stakeholders. De jaarrekening dient in ‘ernstige mate tekort te schieten’ in het vereiste inzicht wil hier sprake van zijn¹⁰. Het bestuur dient dan een mededeling te deponeren bij de kamer van koophandel. De verplichting om te handelen ligt dus primair bij het bestuur. Maar als het bestuur dit nalaat dan wel weigert, dan rust op de accountant toch ook de verplichting om te acteren. De accountant dient in een dergelijk geval het bestuur en/of het toezichthoudend orgaan op de hoogte te stellen dat hij maatregelen zal treffen om te voorkomen dat door gebruikers op de afgegeven controleverklaring wordt gesteund. De accountant dient hierbij de passende maatregelen te treffen die hij nodig acht om te voorkomen dat door gebruikers op de controleverklaring wordt gesteund.

Afsluitend

De rol van de accountant bij gebeurtenissen na balansdatum is cruciaal. De gebeurtenissen na balansdatum kunnen zich onderscheiden in meerdere fasen van de controle. Ook bij samenstelopdrachten die accountants uitvoeren conform Standaard 4410 is het raadzaam om kennis te nemen van de inhoud van Standaard 560. Vooral gedurende de coronacrisis is het verstandig om de uitgangspunten van deze Standaard als accountant goed te doorlopen.

Noten

- Ik merk op dat de bijdrage is geschreven met primair de controlerende accountants als doelgroep. Echter is de bijdrage ook zeer nuttig voor accountants werkzaam in de samenstelpraktijk
- Conform artikel 2:380a BW2 en RJ 160
- RJ 160.206
- RJ 170.102
- RJ 160.201
- RJ 160.202
- RJ 160.203 en artikel 2:362-6 BW2
- Standaard 210, Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten, paragraaf A24
- Zie ook 9 van de VGBA
- Zie artikel 2:362-6 BW2



Mark Dongor

Mark Dongor is hoofdredacteur van AVTR.