

Originally developed by:



Translated and re-published by: Royal NBA (The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants)

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Standaard 570 **Continuïteit**

xxxx 2026

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Over de IAASB

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige Standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-Standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

De IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle accountants onder een gedeeld proces voor het vaststellen van Standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van Standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot continuïteit en de implicaties voor de controleverklaring. Hoewel deze Standaard geldt voor alle entiteiten, ongeacht de omvang of complexiteit, gelden bepaalde overwegingen specifiek voor wettelijke controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden waaronder dergelijke controles bij oob's of *andere beursgenoteerde ondernemingen*. (Zie Par. A1 en A2)

Continuïteitsveronderstelling

2. Uitgaande van de continuïteitsveronderstelling worden de financiële overzichten opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden op basis van de continuïteitsveronderstelling opgesteld, tenzij het management de entiteit wil liquideren of de bedrijfsactiviteiten beëindigen, dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Bij het opstellen van financiële overzichten voor speciale doeleinden kan, gezien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de continuïteitsveronderstelling al dan niet relevant zijn (bijv. in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag).

Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A3)

Verantwoordelijkheid voor de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

Verantwoordelijkheden van het management

3. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciet vereiste dat het management een specifieke inschatting maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en standaarden met betrekking tot de aangelegenheden die moeten worden overwogen en de toelichtingen in de financiële overzichten die moeten worden verstrekt in verband met continuïteit.

Zo vereist International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een inschatting maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven¹. De nadere vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een inschatting te maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten kunnen ook in wet- of regelgeving zijn opgenomen. (Zie Par. A4)

4. Andere stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen mogelijk niet expliciet dat het management een specifieke inschatting maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Waar de continuïteitsveronderstelling niettemin van fundamenteel belang is bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals in paragraaf 2 besproken, moet het management bij het opstellen van de financiële overzichten een inschatting maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dit niet expliciet vereist.

5. De inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, houdt in dat het op een bepaald moment een oordeel vormt over inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn hierbij relevant:

¹ IAS 1, *Presentatie van de jaarrekening*, paragrafen 25 en 26

- de mate van onzekerheid die verband houdt met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid neemt significant toe naarmate de gebeurtenis of omstandigheid, dan wel de uitkomst daarvan, zich verder in de toekomst voordoet. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete inschatting van het management als vereiste stellen, specificeren daarom over welke periode het management met alle beschikbare informatie rekening moet houden;
- de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard en de toestand van de activiteiten ervan en de mate waarin zij door externe factoren wordt beïnvloed, zijn van invloed op de oordeelsvorming met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden;
- iedere oordeelsvorming met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat de inschatting wordt gemaakt. Gebeurtenissen die daarna plaatsvinden kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de oordeelsvormingen die redelijk waren op het moment dat ze werden gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de accountant

6. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant:
- om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot, en om te concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten; en
 - te concluderen, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, of sprake is van een materiële onzekerheid met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Deze verantwoordelijkheden bestaan zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd niet expliciet vereist dat het management een specifieke inschatting maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

7. Zoals in Standaard 200² beschreven wordt, zijn de potentiële gevolgen van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren echter groter voor toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een entiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven. De accountant kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen. Daarom kan het ontbreken van enige referentie aan een materiële onzekerheid over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Ingangsdatum

8. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

9. De doelstellingen van de accountant zijn:
- a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, en het concluderen, over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten;
 - b. het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of sprake is van een materiële onzekerheid over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
 - c. het rapporteren overeenkomstig deze Standaard

Definities

² Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragrafen A56 en A57

10. In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hierna aangegeven betekenis:

Materiële onzekerheid (met betrekking tot continuïteit) – onzekerheid die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of gezamenlijk, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Onder “gerede twijfel” wordt verstaan dat de omvang van de potentiële impact en de waarschijnlijkheid van het optreden van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden zodanig zijn dat de entiteit, tenzij de plannen van het management voor toekomstige maatregelen de gevolgen van die gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren, mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering om:

- haar activa te realiseren;
- haar verplichtingen na te komen; en
- haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten.

(Zie Par. A5 en A6)

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten

11 Bij de toepassing van Standaard 315³, dient de accountant risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Dit omvat onder meer de werkzaamheden in paragraaf 12. Het doel daarvan is het verkrijgen van controle-informatie die een geschikte basis biedt voor het bepalen of sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Bij het identificeren van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden dient de accountant nog geen rekening te houden met mitigerende factoren die zijn begrepen in de plannen van het management voor toekomstige maatregelen. (Zie Par. A7, A8, A9, A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit

12 Bij de toepassing van Standaard 315⁴ dient de accountant risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om inzicht te verwerven in: (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

De entiteit en haar omgeving

- a) het bedrijfsmodel, de doelstellingen, strategieën en bijbehorende bedrijfsrisico's van de entiteit, voor zover relevant voor gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A16)
- b) de omstandigheden in de sector, waaronder de concurrentieomgeving, technologische ontwikkelingen en andere externe factoren die van invloed zijn op de financiering van de entiteit;
- c) de intern en extern gehanteerde maatstaven voor de inschatting van de financiële prestaties van de entiteit, waaronder prognoses, toekomstige kasstromen en begrotingsprocessen van het management. (Zie Par. A17)

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

- d) de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot continuïteit en de toelichtingen die op grond daarvan in de financiële overzichten dienen te worden opgenomen. (Zie Par. A18 en A20)
- e) de basis voor het beoogde gebruik van de continuïteitsveronderstelling door het management. (Zie Par. A19 en A20)

³ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragrafen 13 en 14

⁴ Standaard 315, paragrafen 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27

Het interne beheersingssysteem van de entiteit

- f) tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij de leiding van de entiteit⁵: op welke wijze de met governance belaste personen toezien op de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A21 en A22)
- g) het risico-inschattingsproces van de entiteit om bedrijfsrisico's te identificeren, in te schatten en daarop in te spelen in verband met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- h) de wijze waarop het management de relevante methode, significante veronderstellingen en gegevens identificeert die passend zijn bij het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A23 en A24)
- i) de wijze waarop het financiële verslaggevingsproces van de entiteit voorziet in de toelichtingen in verband met de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A25)

Gedurende de gehele controle alert blijven op informatie over gebeurtenissen of omstandigheden

13 De accountant dient gedurende de gehele controle alert te blijven op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A26, A27, A28 en A29)

Gebeurtenissen of omstandigheden die niet eerder door het management zijn geïdentificeerd of kenbaar gemaakt

14 Bij de toepassing van Standaard 315⁶ dient de accountant te evalueren of de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden, aanwijzingen bevat voor het bestaan van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de accountant kenbaar heeft gemaakt. (Zie Par. A30 en A31)

Tekortkomingen binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit

15 Bij de toepassing van Standaard 315⁷ dient de accountant, op basis van de evaluatie door de accountant van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit, te bepalen of één of meer tekortkomingen zijn geïdentificeerd met betrekking tot de inschatting door het management van de continuïteit. (Zie Par. A32)

Het evalueren van de inschatting door het management

16 Wanneer het management nog geen inschatting heeft uitgevoerd van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant het management te verzoeken deze inschatting alsnog uit te voeren. Indien het management weigert dit te doen, dient de accountant de implicaties daarvan voor de controle te overwegen. (Zie Par. A33)

17 De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te evalueren, met inbegrip van de significante oordeelsvormingen waarop de inschatting door het management is gebaseerd. (Zie Par. A34, A35 en A36)

18 Bij het opzetten en uitvoeren van de controlewerkzaamheden, zoals vereist in paragraaf 17 dient de accountant dit te doen op een wijze die geen tendentie vertoont naar alleen het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of juist naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A37)

Methode, significante veronderstellingen en gebruikte gegevens in de inschatting door het management

⁵ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

⁶ Standaard 315, paragraaf 35

⁷ Standaard 315, paragraaf 27

19 De controlewerkzaamheden zoals vereist in paragraaf 17 omvatten het evalueren van de methode, de significante veronderstellingen en de gegevens die door het management zijn gebruikt bij het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden dient de accountant rekening te houden met de uitkomsten van de eerder uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden. Deze controlewerkzaamheden dienen betrekking te hebben op: (Zie Par. A35, A38 en A46)

- a) de methode die het management heeft gebruikt bij het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, met inbegrip van de vraag of: (Zie Par. A39)
 - i. de gekozen methode passend is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van de methode die in voorgaande verslagperioden is toegepast, geschikt zijn; en (Zie Par. A40)
 - ii. de berekeningen, indien van toepassing, in overeenstemming met de methode worden toegepast en mathematisch nauwkeurig zijn. (Zie Par. A41)
- b) de vraag of de significante veronderstellingen waarop de inschatting door het management is gebaseerd: (Zie Par. A42)
 - i. passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperioden passend zijn; en
 - ii. consistent zijn met elkaar en met de veronderstellingen die gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen die gebruikt worden in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, op basis van de kennis die de accountant tijdens de controle heeft verkregen.
- c) de vraag of de gebruikte gegevens:
 - i. relevant en betrouwbaar zijn; en (Zie Par. A43 en A44)
 - ii. geschikt zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperioden passend zijn. (Zie Par. A45)

De periode na de inschatting door het management

20 De accountant dient het management te verzoeken om inlichtingen over zijn kennis van gebeurtenissen of omstandigheden na de periode waarvoor het management een inschatting heeft gemaakt die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Indien het management of de accountant dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden identificeren, dient de accountant het management te verzoeken de potentiële significantie hiervan te evalueren voor zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A47, A48 en A49)

Het management verzoeken om de inschattingsperiode uit te breiden

21 Indien de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betrekking heeft op een periode van minder dan twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten, zoals gedefinieerd in Standaard 560⁸, dient de accountant het management te verzoeken deze inschattingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie Par. A50, A51, A52 en A53)

Het management is niet bereid de inschattingsperiode uit te breiden

22 Indien het management niet bereid is op verzoek van de accountant de inschattingsperiode uit te breiden, dient de accountant dit te bespreken met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. (Zie Par. A54, A55 en A56)

23 Indien het management, na het overleg zoals vereist in paragraaf 22, blijft weigeren om de inschattingsperiode uit te breiden, terwijl de accountant op grond van professionele oordeelsvorming vindt dat een uitbreiding noodzakelijk is, dient de accountant de implicaties voor de controle te bepalen. (Zie Par. A57)

⁸ Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 5(b)

Informatie gebruikt bij de inschatting door het management

24 Bij het evalueren van de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant in overweging te nemen of het management bij zijn inschatting alle relevante informatie heeft meegenomen waarvan de accountant op de hoogte is.

25 Indien de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeert die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de accountant kenbaar heeft gemaakt, dient de accountant:

- a) de aangelegenheid te bespreken met het management om inzicht te verwerven in de gevolgen van deze gebeurtenissen of omstandigheden voor de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en het management te verzoeken de potentiële significantie ervan te evalueren;
- b) te bepalen of het noodzakelijk is het management te verzoeken de inschatting van de continuïteit te herzien om rekening te houden met het gevolg van deze gebeurtenissen of omstandigheden; en (Zie Par. A58)
- c) indien van toepassing, aanvullende controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te evalueren overeenkomstig paragrafen 17, 18 en 19.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen

26 Indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant de plannen van het management voor toekomstige maatregelen te evalueren in samenhang met zijn inschatting van de continuïteit, met inbegrip van de vraag of: (Zie Par. A59, A60, A61 en A62)

- a) de uitkomst van deze plannen waarschijnlijk voldoende is om de gevolgen van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden te mitigeren;
- b) de plannen van het management uitvoerbaar zijn in de omstandigheden; en
- c) het management zowel de intentie als de mogelijkheid heeft om specifieke maatregelen te treffen.

27 Indien de plannen van het management voor toekomstige maatregelen het hanteren van significante veronderstellingen of gegevens omvatten, dient de accountant de controlewerkzaamheden uit te voeren zoals vereist in paragraaf 19(b) en 19(c).

Financiële ondersteuning door derden of verbonden partijen, met inbegrip van de directeur-grootaandeelhouder van de entiteit

28 Indien de plannen van het management voor toekomstige maatregelen financiële ondersteuning door derden of verbonden partijen omvatten, waaronder door de directeur-grootaandeelhouder van de entiteit, dient de accountant controle-informatie te verkrijgen over de intentie en de mogelijkheid van die partijen om de noodzakelijke financiële ondersteuning te handhaven of te verschaffen. (Zie Par. A63, A64 en A65)

Informatie die bekend wordt na de datum van de controleverklaring

29 Indien aanvullende informatie bij de accountant bekend wordt ná de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd en deze informatie verband houdt met de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren overeenkomstig Standaard 560. (Zie Par. A66)

Het evalueren van de verkregen controle-informatie en het trekken van een conclusie

30 De accountant dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen met betrekking tot — en dient een conclusie te trekken over — de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten. Hierbij dient de accountant: (Zie Par. A67)

- a) te evalueren of de oordeelsvormingen door en beslissingen van het management bij zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien die afzonderlijk redelijk lijken, toch aanwijzingen kunnen geven voor mogelijke tendentie van het management. Indien dergelijke aanwijzingen worden geïdentificeerd, dient de accountant de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie Par. A68, A69, A70 en A71)
- b) alle verkregen controle-informatie te overwegen, waaronder controle-informatie die wel of niet consistent is met andere controle-informatie, en ongeacht of deze controle-informatie de beweringen in de financiële overzichten bevestigt of juist daarmee tegenstrijdig is.

31 Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant te concluderen of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, sprake is van een materiële onzekerheid met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A72)

De toereikendheid van de toelichtingen

De toereikendheid van de toelichtingen wanneer geen sprake is van een materiële onzekerheid

32 Indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat geen sprake is van een materiële onzekerheid, dient de accountant te evalueren of de financiële overzichten, gezien de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, toereikende toelichtingen verschaffen over deze gebeurtenissen of omstandigheden, waaronder, indien van toepassing, wanneer het management significante oordeelsvormingen heeft toegepast bij het trekken van de conclusie dat geen sprake is van een materiële onzekerheid. (Zie Par. A73, A74, A75 en A76)

De toereikendheid van toelichtingen wanneer sprake is van een materiële onzekerheid

33 Indien de accountant concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat sprake is van een materiële onzekerheid, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten (Zie Par. A77):

- a) op toereikende wijze de voornaamste gebeurtenissen of omstandigheden toelichten die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsmede de plannen van het management voor toekomstige maatregelen om in te spelen op deze gebeurtenissen of omstandigheden; en
- b) duidelijk vermelden dat sprake is van een materiële onzekerheid die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dat de entiteit daardoor mogelijk niet in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen en haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten.

Wanneer sprake is van een materiële onzekerheid, is een toereikende toelichting van de aard en de implicaties van die onzekerheid noodzakelijk voor:

- i. in het geval van een getrouw-beeld-stelsel, een getrouwe weergave van de financiële overzichten; of
- ii. in het geval van een compliance-stelsel, het vermijden dat de financiële overzichten misleidend zijn.

Implicaties voor de controleverklaring

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend – géén sprake van een materiële onzekerheid

34 Indien de accountant concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is en dat géén sprake is van een materiële onzekerheid, dient de accountant een afzonderlijke sectie in de controleverklaring op te nemen met als kop “Continuïteit”, en: (Zie Par. A78 en A79)

- a) daarin te vermelden dat: (Zie Par. A80 en A81)

- i. de accountant, in het kader van de controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van het oordeel daarover, heeft geconcludeerd dat de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten passend is;
 - ii. de accountant, op basis van de verkregen controle-informatie geen materiële onzekerheid heeft geïdentificeerd die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
 - iii. de conclusies van de accountant zijn gebaseerd op de controle-informatie die is verkregen tot en met de datum van de controleverklaring, en dat deze conclusies geen garantie vormen voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- b) bij een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden: wanneer het management significante oordeelsvormingen heeft toegepast bij de conclusie dat geen sprake is van een materiële onzekerheid in verband met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven: (Zie Par. A82, A83 en A89)
- i. een verwijzing op te nemen naar de desbetreffende toelichting(en) in de financiële overzichten, indien aanwezig; en (Zie Par. A73, A74, A75 en A76)
 - ii. te beschrijven op welke wijze de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd. (Zie Par. A84, A85, A86, A87 en A88)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend – er is sprake van een materiële onzekerheid

Adequate toelichting van een materiële onzekerheid is opgenomen in de financiële overzichten

35 Indien in de financiële overzichten een adequate toelichting is opgenomen van een materiële onzekerheid, dient de accountant een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen en een afzonderlijke sectie op te nemen in de controleverklaring onder de kop “*Materiële onzekerheid over de continuïteit*”, en: (Zie Par. A78, A79, A90 en A91)

- a) een verwijzing op te nemen naar de desbetreffende toelichting(en) in de financiële overzichten; (Zie Par. A73 en A77)
- b) bij een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden: te beschrijven hoe de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd; (Zie Par. A84, A85, A86, A87 en A88)
- c) te vermelden dat deze gebeurtenissen of omstandigheden wijzen op het bestaan van een materiële onzekerheid die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- d) te vermelden dat:
 - i. het oordeel van de accountant als gevolg van deze aangelegenheid niet is aangepast;
 - ii. de accountant, in het kader van de controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van het oordeel daarover, heeft geconcludeerd dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten passend is; en
- iii. de conclusies van de accountant zijn gebaseerd op de controle-informatie die is verkregen tot en met de datum van de controleverklaring, en dat deze conclusies geen garantie vormen voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Geen adequate toelichting van een materiële onzekerheid in de financiële overzichten

36 Indien in de financiële overzichten geen adequate toelichting is opgenomen over een materiële onzekerheid, dient de accountant: (Zie Par. A78, A79, A90 en A92)

- a) Overeenkomstig Standaard 705⁹ een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, afhankelijk van de omstandigheden;
- b) in de sectie '*De basis voor ons (afkeurend) oordeel (met beperking)*' in de controleverklaring te vermelden dat sprake is van een materiële onzekerheid en dat de financiële overzichten deze aangelegenheid niet adequaat toelichten;
- c) in de controleverklaring een afzonderlijke sectie op te nemen onder de kop "*Materiële onzekerheid over de continuïteit*", en:
 - i. de aandacht te vestigen op de sectie *De basis voor ons (afkeurend) oordeel (met beperking)* van de controleverklaring waarin wordt vermeld dat sprake is van een materiële onzekerheid die niet adequaat is toegelicht in de financiële overzichten;
 - ii. te vermelden dat:
 - a. de accountant, in het kader van de controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van het oordeel daarover, heeft geconcludeerd dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten passend is; en
 - b. de conclusies van de accountant zijn gebaseerd op de controle-informatie die is verkregen tot en met de datum van de controleverklaring, en dat deze conclusies geen garantie vormen voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten

37 Wanneer de accountant een oordeelonthouding tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten, dient de accountant – tenzij vereist op grond van wet- of regelgeving – in de controleverklaring geen afzonderlijke secties over '*Continuïteit*' of '*Materiële onzekerheid over de continuïteit*' op te nemen¹⁰. (Zie Par. A93 en A94)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

38 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling maar, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten niet passend is, dient de accountant: (Zie Par. A95 en A96)

- a. een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen; en
- b. tenzij vereist op grond van wet- of regelgeving, in de controleverklaring geen separate secties over '*Continuïteit*' of '*Materiële onzekerheid over de continuïteit*' op te nemen.

Schriftelijke bevestigingen

39 De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management¹¹ en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, te verkrijgen die betrekking hebben op: (Zie Par. A97)

- a) de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten passend is;
- b) de vraag of de methode, de significante veronderstellingen en de gegevens die zijn gebruikt bij de inschatting door het management van de continuïteit, alsmede de daarmee samenhangende toelichtingen, passend zijn in het kader van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- c) de situatie dat de inschatting door het management van de continuïteit alle gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven weerspiegelt waarvan het management zich bewust is, en dat alle dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden, indien aanwezig, aan de accountant kenbaar zijn gemaakt; en

⁹ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

¹⁰ Standaard 705, paragraaf 29

¹¹ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*

- d) de situatie dat aangelegenheden die relevant zijn voor de continuïteit op adequate wijze zijn toegelicht in de financiële overzichten, waaronder – indien van toepassing – de significante oordeelsvormingen die het management heeft toegepast bij het trekken van de conclusie dat geen sprake is van een materiële onzekerheid.

40 Indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dienen de schriftelijke bevestigingen, zoals vereist in paragraaf 39, ook betrekking te hebben op: (Zie Par. A97)

- a) de plannen van het management voor toekomstige maatregelen en de vraag of deze plannen de gevolgen van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren;
- b) de haalbaarheid van deze plannen; en
- c) de vraag of het management de intentie heeft specifieke maatregelen te treffen en daartoe in staat is.

Communicatie met de met governance belaste personen

41 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit¹², dient de accountant tijdig te communiceren met de met governance belaste personen over geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A98 en A99)

42 Indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant met de met governance belaste personen het volgende te communiceren: (Zie Par. A100)

- a) de vraag of de gebeurtenissen of omstandigheden een materiële onzekerheid vormen;
- b) de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten passend is;
- c) een overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de grondslag voor de conclusies van de accountant, waaronder de evaluatie door de accountant van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen;
- d) de toereikendheid van de gerelateerde toelichtingen in de financiële overzichten, waaronder toelichtingen waarin de significante oordeelsvormingen worden beschreven die het management heeft toegepast en de mitigerende factoren in de plannen van het management, die significant zijn voor het opvangen van de nadelige gevolgen van de gebeurtenissen of omstandigheden;
- e) indien van toepassing, het gebrek aan bereidheid van het management om, ingeval daartoe verzocht, zijn inschatting te maken of uit te breiden van de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven; en
- f) De implicaties voor de controle of voor de controleverklaring. (Zie Par. A101)

Het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

43 Wanneer de accountant overweegt in de controleverklaring een afzonderlijke sectie met de kop '*Materiële onzekerheid over de continuïteit*' op te nemen of een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen in verband met aangelegenheden die samenhangen met continuïteit, dient de accountant vast te stellen of wet- of regelgeving dan wel relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A102, A103, A104 en A105)

- a) vereisen dat de accountant rapporteert aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- b) verantwoordelijkheden of rechten vaststellen op grond waarvan het rapporteren aan een bevoegde autoriteit buiten de entiteit in de omstandigheden passend kan zijn.

Documentatie

44 Bij de toepassing van Standaard 230¹³ dient de accountant in de controledocumentatie de significante professionele oordeelsvormingen vast te leggen die zijn toegepast met betrekking tot:

¹² Standaard 260, paragraaf 13

¹³ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8, 9, 10, 11, A6, A7 en Bijlage

- a) de conclusies van de accountant over:
- i. de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten; en
 - ii. de vraag of sprake is van een materiële onzekerheid; en
- b) de inschatting door de accountant van de toereikendheid van de toelichtingen van het management in de financiële overzichten met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1. Naast de aangelegenheden die in deze Standaard worden behandeld, gaat Standaard 701¹⁴ over de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Wanneer Standaard 701 van toepassing is, onderkent die Standaard dat de volgende aangelegenheden naar hun aard kernpunten van de controle vormen¹⁵:

- een materiële onzekerheid die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
- wanneer het management significante oordeelsvormingen heeft toegepast bij het trekken van de conclusie dat geen sprake is van een materiële onzekerheid, met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

In dergelijke omstandigheden zijn de implicaties voor de controleverklaring echter overeenkomstig deze Standaard.

A2. Wanneer de accountant bij een wettelijke controle van volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, waaronder dergelijke controles bij oob's of *andere beursgenoteerde ondernemingen*, op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat geen sprake is van een materiële onzekerheid, en het management bij de conclusie significante oordeelsvormingen heeft toegepast met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is op grond van deze Standaard vereist dat de accountant in de controleverklaring onder de kop '*Continuïteit*' vermeldt op welke wijze de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd.

Continuïteitsveronderstelling

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie Par. 2)

A3. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Zo behandelt International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 de vraag in hoeverre entiteiten in de publieke sector in staat zijn hun activiteiten voort te zetten op basis van continuïteit¹⁶. Continuïteitsrisico's kunnen zich onder meer voordoen in situaties waarin entiteiten in de publieke sector op commerciële basis opereren, wanneer overheidssteun kan worden verminderd of ingetrokken, of in geval van privatisering. Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van een entiteit om haar continuïteit te handhaven in de publieke sector kunnen onder meer bestaan uit situaties waarin de entiteit in de publieke sector niet beschikt over de financiële middelen om te kunnen voortbestaan, of wanneer beleidsbeslissingen worden genomen die van invloed zijn op de diensten die de entiteit in de publieke sector levert.

Verantwoordelijkheid voor de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

Verantwoordelijkheden van het management (Zie Par. 3)

¹⁴ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

¹⁵ Standaard 701, paragraaf 15

¹⁶ IPSAS 1, *Presentatie van de financiële overzichten*, paragrafen 38, 39, 40 en 41

A4. De omstandigheden waaronder entiteiten hun financiële overzichten opstellen op basis van de continuïteitsveronderstelling kunnen uiteenlopen. IAS 1 geeft bijvoorbeeld aan dat deze omstandigheden kunnen variëren van situaties waarin een entiteit een historie heeft van winstgevende activiteiten en eenvoudig toegang heeft tot financiële middelen, tot situaties waarin het management een breed scala aan factoren moet afwegen. Daarbij gaat het onder meer om de huidige en verwachte winstgevendheid, aflossingsschema's van schulden en potentiële bronnen van vervangende financiering, voordat het management kan concluderen dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is¹⁷.

Definitie (Zie Par. 10)

A5. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de term '*materiële onzekerheid*' al dan niet expliciet gebruiken bij het beschrijven van onzekerheden die in de financiële overzichten moeten worden toegelicht en die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Zo wordt de term '*materiële onzekerheid*' gebruikt in IAS 1 en IPSAS 1. In andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt in vergelijkbare situaties de term '*significante onzekerheid*' gehanteerd.

De accountant is op grond van paragraaf 31 verplicht om te concluderen of sprake is van een materiële onzekerheid. Deze verplichting geldt onafhankelijk van de vraag of – dan wel op welke wijze – het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een materiële onzekerheid definieert. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan daarnaast geen definitie of nadere toelichting bevatten van de formulering '*gerede twijfel kunnen doen ontstaan*', of daarvoor andere termen of bewoordingen hanteren.

A6. Plannen voor toekomstige maatregelen kunnen bijvoorbeeld inhouden dat het management activa eerder realiseert dan oorspronkelijk was voorzien, of alternatieve of aanvullende bronnen van liquiditeit aantrekt ter ondersteuning van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (zie ook de paragrafen 26, 27 en 28). In zulke situaties kan ook de timing van de gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding geven tot de onzekerheid relevant zijn. Hoe korter de periode waarbinnen het management maatregelen moet treffen, des te meer significant de onzekerheid over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven kan zijn.

Risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (Zie Par. 11)

A7. Bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden doen afzonderlijk beschouwd geen gerede twijfel ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Wanneer deze echter samen met andere gebeurtenissen of omstandigheden worden beschouwd, kunnen zij gezamenlijk wel gerede twijfel doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Voorbeelden:

Hierna volgen voorbeelden van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of gezamenlijk, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze opsomming is niet uitputtend.

Financieel

- stand van de netto passiva of vlottende passiva;
- leningen met een vaste looptijd die de vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing; of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten of het onvermogen om kasstromen uit operationele activiteiten te genereren, zoals blijkt uit historische of toekomstige financiële overzichten.

¹⁷ IAS 1, paragraaf 26

- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren op de vervaldatum te betalen;
- het niet-naleven, of slechts marginaal kunnen naleven, van aflossingsverplichtingen, andere convenanten of voorwaarden van leningsovereenkomsten.
- overschakeling van levering op krediet naar levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om aanvullende vreemd- of eigenvermogen-financiering aan te trekken om concurrerend te blijven, waaronder financiering voor belangrijk onderzoek en ontwikkeling, investeringen in vaste activa, essentiële productontwikkeling en andere essentiële investeringen.
- blootstelling aan liquiditeitsrisico door een mismatch tussen de looptijden van financiële activa en financiële verplichtingen.

Operationeel

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen en management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- significante dalingen in de vraag van afnemers;
- het verlies van een belangrijke markt, significante klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent;

Overig

- een significante of langdurige onderbreking van de bedrijfsactiviteiten als gevolg van een cyberaanval (bijvoorbeeld het verlies van toegang tot informatie of de onmogelijkheid om diensten te verlenen).
- het niet-naleven, of slechts marginaal kunnen naleven, van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten, zoals solvabiliteits- of liquiditeitsvereisten voor financiële instellingen of noteringsvereisten van effectenbeurzen.
- lopende rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen die voortvloeien uit aangelegenheden zoals verkoopgaranties, financiële garanties, milieusanering of toezichtprocedures tegen de entiteit, die – indien zij voor de entiteit ongunstig aflopen – kunnen leiden tot vorderingen op de entiteit waaraan zij naar verwachting niet kan voldoen.
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden, waaronder aangelegenheden die verband houden met duurzaamheid.
- een aanzienlijke daling van de koers van het aandeel van de entiteit.
- significante blootstelling aan volatiele markten, zoals wisselkoersen, grondstoffen (bijvoorbeeld ruwe olie), aandelen of rente.
- onverzekerde of onvoldoende verzekerde rampen of verliezen als gevolg van bedrijfsstilstand wanneer deze zich voordoet (bijvoorbeeld een aardbeving).
- veranderingen in de omgeving, zoals oorlog, burgerlijke onrust of ziekte-uitbraken, waarvan wordt verwacht dat zij een nadelig effect hebben op de entiteit, inclusief fysieke risico's verbonden aan klimaatverandering (bijvoorbeeld extreme overstromingen).

A8. In bepaalde omstandigheden kan de accountant frauderisicofactoren identificeren die voortvloeien uit gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit

om haar continuïteit te handhaven. Deze factoren zijn relevant voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, overeenkomstig Standaard 240¹⁸.

Voorbeelden:

- terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten, of het onvermogen om kasstromen uit operationele activiteiten te genereren, kunnen leiden tot dreiging van faillissement, executoriale verkoop of een vijandige overname. Dit kan wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen.
- het niet-naleven, of slechts marginaal kunnen naleven, van schuldconvenanten kan de mogelijkheid om financiering te verlengen in gevaar brengen en kan wijzen op een stimulans of druk om de bedrijfsresultaten te verbeteren of de financiële overzichten opzettelijk onjuist weer te geven.

Risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten (Zie Par. 11 en 12)

A9. Standaard 315 bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit. Daarnaast beschrijft die Standaard de verantwoordelijkheid van de accountant om risico's op een afwijking van materieel belang, als gevolg van fraude of fouten, te identificeren en in te schatten. De vereisten en leidraden in deze Standaard verwijzen naar, of bouwen voort op, wat in Standaard 315 wordt vereist voor zover dit relevant is voor het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A10. De risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten ondersteunen de accountant bij het bepalen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijke aangelegenheid vormt en wat de gevolgen daarvan zijn voor de planning van de controle. In het bijzonder bij het uitvoeren van deze risico-inschattingswerkzaamheden, zoals vereist op grond van de paragrafen 11 en 12, kan de accountant informatie identificeren over bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of gezamenlijk beschouwd, wijzen op het bestaan van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze werkzaamheden maken ook tijdige besprekingen met het management mogelijk, onder andere over de plannen van het management voor toekomstige maatregelen en de oplossing van geïdentificeerde continuïteitsvraagstukken wanneer dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

A11. Op grond van Standaard 315¹⁹ is vereist dat de accountant risico-inschattingswerkzaamheden opzet en uitvoert op een manier die geen tendentie vertoont naar alleen het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of juist naar het uitsluiten van controle-informatie die potentieel tegenstrijdig is. Het onbevooroordeeld opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden helpt de accountant bij het identificeren van mogelijk tegenstrijdige informatie. Dit kan de accountant ondersteunen bij het handhaven van een professioneel-kritische instelling bij het identificeren of gebeurtenissen dan wel omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, mogelijk leiden tot een risico op tendentie van het management bij het opstellen van de financiële overzichten (zie ook paragrafen A68, A69, A70 en A71).

A12. Hierna volgen voorbeelden van risico-inschattingswerkzaamheden die relevant kunnen zijn:

Voorbeelden:

De entiteit en haar omgeving

¹⁸ Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 24

¹⁹ Standaard 315, paragraaf 13

- verzoeken om inlichtingen bij medewerkers die betrokken zijn bij financiële planning en analyse over kasstromen, resultaten en andere relevante prognoses, om inzicht te krijgen in gevoeligheidsanalyses met betrekking tot toekomstige resultaten zoals gebruikt in de inschatting van de continuïteit door het management;
- verzoeken om inlichtingen bij de juridisch adviseur van de entiteit over het bestaan van rechtszaken en claims, en over de redelijkheid van de inschattingen van het management van de uitkomst en van de schatting voor de financiële gevolgen daarvan;
- het beoordelen van eerder opgestelde prognoses (retrospectieve beoordeling) om informatie te verkrijgen over de effectiviteit van het proces van het management voor de inschatting van de continuïteit;
- het inspecteren van de voorwaarden van obligaties en leningsovereenkomsten en bepalen of deze zijn geschonden.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

- het beoordelen van toelichtingen over significante oordeelsvormingen en veronderstellingen die het management hanteert met betrekking tot de toekomst en die zijn opgenomen in de meest recente beschikbare financiële overzichten van de entiteit. Deze kunnen een indicatie vormen van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Het interne beheersingssysteem van de entiteit

- het inspecteren van notulen van vergaderingen van aandeelhouders, de met governance belaste personen en relevante commissies op verwijzingen naar financieringsproblemen.

A13. De accountant kan bij het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, zoals vereist op grond van paragraaf 11, ook gebruikmaken van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken.

Voorbeelden:

De accountant kan gebruikmaken van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij:

- het uitvoeren van cijferanalyses om trends in belangrijke financiële ratio's te begrijpen (bijvoorbeeld de belangrijkste opbrengstenbronnen van de entiteit en hun relatie met kasstroomgeneratie) of om inconsistenties of ongebruikelijke gebeurtenissen te identificeren;
- het toepassen van voorspellende modellen om de financiële positie van de entiteit in te schatten of om inzicht te verwerven in de gevolgen van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (bijvoorbeeld modellen voor het voorspellen van faillissement of insolventie).

Schaalbaarheid (Zie Par. 11 en 12)

A14. De aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant kunnen variëren afhankelijk van de aard en omstandigheden van de entiteit.

Voorbeelden:

De entiteit en haar omgeving

- de aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die de accountant uitvoert om inzicht te verwerven in de interne en externe gehanteerde maatstaven voor het inschatten van de financiële prestaties van de entiteit, zullen doorgaans uitgebreider zijn bij entiteiten met een complexe structuur en complexe bedrijfsactiviteiten. Dergelijke entiteiten kunnen ook beschikken over complexe financieringsstructuren met geldverstrekkers, leveranciers of groepsmaatschappijen. Bij kleinere of minder complexe entiteiten met eenvoudige bedrijfsactiviteiten, een beperkt aantal bedrijfssegmenten en eenvoudige financieringsstructuren zullen de risico-inschattingswerkzaamheden doorgaans minder uitgebreid zijn.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

- wanneer de bedrijfsactiviteiten van de entiteit minder worden beïnvloed door onzekerheden die samenhangen met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kunnen de toelichtingen in de financiële overzichten eenvoudig en de verslaggevingsvereisten makkelijker toe te passen zijn. In dergelijke omstandigheden zullen de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in de basis voor het beoogde hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management doorgaans minder uitgebreid zijn.

Het interne beheersingssysteem van de entiteit

- de aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden kunnen ook afhangen van de mate waarin bepaalde aangelegenheden in de specifieke omstandigheden van toepassing zijn. Bij kleinere of minder complexe entiteiten kunnen de met governance belaste personen ontbreken of kunnen er geen onafhankelijke of externe leden zijn die toezicht houden op de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Het risico-inschattingsproces van de entiteit kan in dergelijke gevallen worden uitgevoerd met directe betrokkenheid van de directeur-grootaandeelhouder.

A15. De volgende overwegingen kunnen van belang zijn voor kleinere of minder complexe entiteiten:

- de omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar vermogen om ongunstige omstandigheden te weerstaan. Kleinere entiteiten kunnen sneller inspelen op kansen, maar beschikken mogelijk niet over voldoende reserves om hun activiteiten voort te zetten;
- specifieke risico's voor kleinere entiteiten zijn onder meer het risico dat banken en andere financiers hun ondersteuning beëindigen, alsmede het mogelijke verlies van een belangrijke leverancier, een belangrijke afnemer, een sleutelfunctionaris of het recht om activiteiten te verrichten op grond van een vergunning, franchise of andere juridische overeenkomst.

Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit

De entiteit en haar omgeving (Zie Par. 12(a) en 12(c))

A16. Het bedrijfsmodel, de doelstellingen, strategieën en de bijbehorende bedrijfsrisico's van de entiteit kunnen aanleiding geven tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Sommige bedrijfsrisico's kunnen zodanig significant zijn dat zij implicaties hebben voor de conclusie over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door de entiteit en voor de vraag of sprake is van een materiële onzekerheid.

Voorbeelden:

- ontwikkelingen in de sector, zoals het ontbreken van toegang tot geschikt personeel of expertise om met veranderingen in de sector, het verlies van belangrijke afnemers of marktaandeel om te gaan;
- nieuwe producten en diensten die kunnen leiden tot verhoogde productaansprakelijkheid;
- uitbreiding van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit waarbij de vraag niet nauwkeurig is ingeschat;
- regelgeving die leidt tot een verhoogde juridische blootstelling of financiële gevolgen, dan wel tot beperkingen van de bedrijfsactiviteiten, waaronder aangelegenheden die verband houden met duurzaamheid;
- huidige en toekomstige financieringsbehoeften, zoals het wegvallen van financiering doordat de entiteit niet voldoet aan vooraf vastgestelde omzetcriteria;
- stimulansen en druk op het management die kunnen leiden tot tendentie bij het management en daarmee de redelijkheid van de veronderstellingen in de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven beïnvloeden.

A17. Bij het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven maakt het management doorgaans gebruik van zowel toekomstgerichte informatie als historische informatie uit interne en externe bronnen. Het verwerven van inzicht in de intern en extern gehanteerde maatstaven kan onverwachte uitkomsten of trends aan het licht brengen die een indicatie vormen van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Voorbeelden:

- interne prestatie-indicatoren kunnen een ongebruikelijke verslechtering van het verkoopvolume laten zien in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector, wat kan wijzen op een significante afname van marktaandeel of verlies van afnemers;
- externe informatiebronnen, zoals prijsgegevens, vergelijkende gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens) of macro-economische gegevens, kunnen wijzen op factoren over de concurrentie, de sector, de economie of anderszins die door het management worden gebruikt in prognoses, toekomstige kasstromen en budgetteringsprocessen;
- de analyse van de financiële prestaties van de entiteit door externe partijen, zoals analisten, kredietbeoordelaars of institutionele beleggers, kunnen inconsistenties blootleggen met de prestatie-indicatoren van het management.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 12(d) en 12(e))

A18. Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verschaft de accountant informatie over de verwerking, waardering en presentatie criteria, en over de wijze waarop deze worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten op basis van de continuïteitsveronderstelling. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan tevens toelichtingsvereisten bevatten met betrekking tot significante oordeelsvormingen en veronderstellingen die het management hanteert bij het trekken van de conclusie of al dan niet sprake is van een materiële onzekerheid over de continuïteit. Wet- of regelgeving kunnen daarnaast aanvullende gedetailleerde vereisten over toelichtingen en anderszins bevatten voor het opstellen van financiële overzichten op basis van de continuïteitsveronderstelling.

A19. De aard, omvang, timing en frequentie van de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kunnen per entiteit verschillen. Bij sommige entiteiten kan deze inschatting door het management vaker plaatsvinden als onderdeel van doorlopende monitoring, terwijl dit bij andere entiteiten jaarlijks wordt uitgevoerd. Indien een dergelijke inschatting nog niet is uitgevoerd, kan de accountant inzicht verwerven in de basis voor het beoogde gebruik van de continuïteitsveronderstelling door middel van besprekingen met het management en door het verzoeken om inlichtingen bij het management of gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie Par. 12(d) en 12(e))

A20. In sommige rechtsgebieden kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke leidraden bevatten voor entiteiten in de publieke sector met betrekking tot continuïteit. Deze leidraden zijn relevant voor de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Dergelijke leidraden kunnen bijvoorbeeld erkennen dat bij bepaalde entiteiten in de publieke sector wordt uitgegaan van het voortdurende karakter van overheidsprogramma's, en van de veronderstelling dat publieke dienstverlening wordt voortgezet en dat de daarbij behorende overheidsfinanciering beschikbaar blijft.

Het interne beheersingssysteem van de entiteit (Zie Par. 12(f), 12(h) en 12(i))

A21. Het verwerven van inzicht in het toezicht door de met governance belaste personen kan bijzonder belangrijk zijn wanneer de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven:

- significante oordeelsvorming door het management vereist om in te schatten of sprake is van een materiële onzekerheid die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
- complex is, bijvoorbeeld door het gebruik van meerdere gegevensbronnen of veronderstellingen met complexe onderlinge samenhangen.

A22 De effectiviteit van de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven kan worden beïnvloed door het toezicht van de met governance belaste personen. De accountant kan inzicht verwerven in de vraag of de met governance belaste personen:

- beschikken over de vaardigheden of kennis om de geschiktheid van de methode te begrijpen die het management hanteert bij de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- beschikken over de vaardigheden of kennis voor het inzicht in de vraag of de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- onafhankelijk zijn van het management, beschikken over de informatie die nodig is om tijdig te evalueren hoe het management de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft uitgevoerd, en de bevoegdheid hebben om het handelen van het management ter discussie te stellen wanneer dat handelen ontoereikend of ongepast lijkt;
- toezicht houden op het proces van het management voor het uitvoeren van de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A23 Aspecten die relevant kunnen zijn voor het inzicht van de accountant in de wijze waarop het management de relevante methode, significante veronderstellingen en gegevens vaststelt, zijn onder meer:

- de grondslag voor de keuze door het management van de methode, veronderstellingen en gegevens die worden gehanteerd bij de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
- indien door het management alternatieve methoden, veronderstellingen of gegevens zijn overwogen, waaronder:
 - hoe het management vaststelt dat de veronderstellingen relevant en volledig zijn;
 - hoe het management de relevantie, nauwkeurigheid en volledigheid vaststelt van de gegevens die bij de inschatting worden gebruikt.

A24 Indien het management de methode voor de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven ten opzichte van de voorgaande periode heeft gewijzigd, kunnen de overwegingen onder meer omvatten of de nieuwe methode bijvoorbeeld passender is, bijvoorbeeld omdat zij inspeelt op wijzigingen in de omgeving of omstandigheden die de entiteit beïnvloeden, op wijzigingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of de regelgevende omgeving, dan wel of het management een andere valide reden heeft voor de wijziging.

Indien het management de methode voor de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven niet heeft gewijzigd, kunnen overwegingen onder meer betrekking op de vraag of het voortgezette gebruik van de eerdere methode, de significante veronderstellingen en de gegevens nog steeds passend is in het licht van de huidige omgeving of omstandigheden.

A25 De toelichtingen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven kunnen informatie bevatten die afkomstig is uit andere ondersteunende vastleggingen en uit informatie buiten het grootboek en de sub-administraties (zoals informatie die wordt gegenereerd door het risicomanagementsysteem van de entiteit over hedgingstrategieën of gevoeligheidsanalyses die zijn afgeleid van financiële modellen en waaruit blijkt dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen).

Als onderdeel van het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit kan de accountant overwegen hoe het management de geschiktheid vaststelt van dergelijke informatie die wordt gebruikt bij het ontwikkelen in verband met toelichtingen inzake de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Gedurende de gehele controle alert blijven op informatie over gebeurtenissen of omstandigheden (Zie Par. 13)

A26. Zoals toegelicht in Standaard 315²⁰ is het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit een dynamisch en iteratief proces van het verzamelen, actualiseren en analyseren van informatie, dat gedurende de gehele controle wordt voortgezet. Als gevolg daarvan kan de bepaling door de accountant of gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, wijzigen naarmate nieuwe informatie beschikbaar komt.

Voorbeeld:

De accountant kan een risico op een afwijking van materieel belang identificeren met betrekking tot de bewering over de waardering van middellange-termijnleningen bij een verstrekker die zijn gedekt door vastgoed, als gevolg van een daling van de vastgoedmarktprijzen. Diezelfde gebeurtenis kan, in combinatie met een ernstige economische neergang, een langduriger effect hebben en een grotere invloed uitoefenen op de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang. Ook kan deze combinatie wijzen op een gebeurtenis of omstandigheid die gereede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A27. Volgens Standaard 315 is vereist dat de accountant de identificatie of inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang herziet indien de accountant nieuwe informatie verkrijgt die inconsistent is met de controle-informatie waarop de oorspronkelijke identificatie of inschatting van risico's is gebaseerd.²¹ Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven na het identificeren en inschatten door de accountant van risico's, kan het, naast het uitvoeren van de werkzaamheden in deze Standaard, noodzakelijk zijn dat de accountant de identificatie of inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang herziet.

A28. De accountant kan ook op de hoogte raken van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven op basis van:

- externe informatiebronnen (zoals openbaar beschikbare informatie over de financiële prestaties van de entiteit afkomstig van externe partijen, (bijvoorbeeld informatie over short selling van aandelen, alsmede toekomstgerichte informatie over de sector of macro-economie zoals economische of winstverwachtingen);
- andere opdrachten die voor de entiteit worden uitgevoerd, zoals een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- de overweging door de accountant van overige informatie overeenkomstig Standaard 720²².

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie Par. 13)

A29. In de publieke sector kunnen sommige entiteiten bredere verantwoordelijkheden voor publieke verslaggeving hebben dan uitsluitend het opstellen van de financiële overzichten. Dit kan de accountant informatie verschaffen over gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Zo kan in sommige rechtsgebieden van entiteiten in de publieke sector worden vereist dat zij rapporteren over de duurzaamheid van de overheidsfinanciering van een entiteit op lange termijn. Daarnaast kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben die bij wet- of regelgeving zijn vastgesteld met betrekking tot dergelijke informatie. In dergelijke gevallen kan de

²⁰ Standaard 315, paragraaf A48

²¹ Standaard 315, paragraaf 37

²² Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie en vergelijkende financiële overzichten*

accountant op de hoogte raken van punten van zorg over de duurzaamheid van de overheidsfinanciering op lange termijn, die kunnen duiden op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Gebeurtenissen of omstandigheden die niet eerder door het management zijn geïdentificeerd of kenbaar gemaakt (zie Par. 14)

A30. Indien de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeert die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en die door het management niet zijn geïdentificeerd of aan de accountant kenbaar zijn gemaakt, kan dit wijzen op een tekortkoming in de interne beheersing. Standaard 265²³ behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tijdens de controle van de financiële overzichten geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing op passende wijze te communiceren aan de met governance belaste personen en het management.

A31. Wanneer het management opzettelijk nalaat gebeurtenissen of omstandigheden te identificeren of aan de accountant kenbaar te maken die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan dit twijfel oproepen over de integriteit en eerlijkheid van het management, bijvoorbeeld wanneer de accountant een intentie tot misleiding vermoedt. Standaard 240 bevat nadere vereisten en leidraden met betrekking tot het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude²⁴.

Tekortkomingen binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit (Zie Par. 15)

A32. Wanneer de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing identificeert die verband houden met de inschatting door het management van de continuïteit, is volgens Standaard 265 vereist dat de accountant bepaalt of deze tekortkomingen, afzonderlijk of gezamenlijk, een significante tekortkoming vormen. Aangelegenheden die de accountant hierbij kan overwegen zijn onder meer:

- het ontbreken van een proces dat het management heeft ingericht voor het identificeren en inschatten van, en in te spelen op, gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- niet effectief toezicht door de met governance belaste personen op de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- informatie dat het management gebeurtenissen of omstandigheden niet heeft geïdentificeerd of niet kenbaar heeft gemaakt die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Het evalueren van de inschatting door het management

Het management verzoeken om een inschatting te maken (Zie Par. 16)

A33. Wanneer het management niet bereid is een inschatting te maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, ook indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving daartoe geen expliciete verplichting bevat, kan de accountant dit beschouwen als een beperking in de verkregen controle-informatie. Overeenkomstig Standaard 705 brengt de accountant een oordeelonthouding tot uitdrukking wanneer de mogelijke gevolgen van het ontbreken van voldoende en geschikte controle-informatie voor de financiële overzichten van diepgaande invloed zijn.

De inschatting door het management van de continuïteit, de onderliggende analyse en de evaluatie door de accountant (Zie Par. 17)

A34. De inschatting door het management van de continuïteit vormt een essentieel onderdeel van de evaluatie door de accountant van de vraag of:

²³ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

²⁴ Standaard 240, paragrafen 26, 27 en 28

- het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten passend is; en
- sprake is van een materiële onzekerheid die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A35. Het is niet de verantwoordelijkheid van de accountant om een gebrek aan analyse door het management te herstellen. In bepaalde omstandigheden hoeft een minder uitgebreide analyse door het management ter onderbouwing van zijn inschatting de accountant echter niet te belemmeren bij het trekken van een conclusie over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden.

Wanneer de entiteit bijvoorbeeld winstgevende activiteiten heeft, geen liquiditeitsproblemen kent en het risico-inschattingsproces van de entiteit geen gebeurtenissen of omstandigheden heeft geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kunnen de methode, veronderstellingen en gegevens die door het management bij de inschatting zijn gebruikt, minder uitgebreid zijn.

Wanneer het management volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant, gelet op de aard en omstandigheden van de entiteit, geen passende inschatting heeft uitgevoerd, kan dit echter een aanwijzing vormen voor een tekortkoming in de interne beheersing overeenkomstig Standaard 265.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie Par. 17)

A36. Voor bepaalde entiteiten in de publieke sector die een beroep kunnen doen op overheidssteun, is de inschatting door het management van de continuïteit niet noodzakelijkerwijs gebaseerd op solvabiliteits- of liquiditeitstoetsen. In dergelijke gevallen kunnen andere factoren relevanter zijn wanneer de accountant de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven evalueert.

Zo kan het uitblijven van een wijziging in het overheidsbeleid gedurende de inschattingsperiode een meer relevante factor zijn bij het bepalen of voortgezette financiering waarschijnlijk is om de entiteit in staat te stellen in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen en haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten.

Het verkrijgen van controle-informatie zonder tendentie (Zie Par. 18)

A37. Het verkrijgen van controle-informatie zonder tendentie kan inhouden dat de accountant controle-informatie verzamelt uit meerdere bronnen, zowel binnen als buiten de entiteit. Van de accountant wordt echter niet vereist dat de accountant een uitputtend onderzoek verricht om alle mogelijke informatiebronnen als controle-informatie te identificeren.

Voorbeelden:

Tegenstrijdige informatie kan onder meer omvatten:

- inconsistenties tussen veronderstellingen die door het management zijn gehanteerd in kasstroomprognoses en veronderstellingen die voor andere doeleinden worden gebruikt, zoals bij de inschatting van de realiseerbaarheid van uitgestelde belastingvorderingen of bij bijzondere waardeverminderingen van activa;
- kredietinformatie uit externe bronnen wijzen op financiële problemen bij belangrijke afnemers, terwijl deze informatie door het management niet is betrokken bij de inschatting van de inbaarheid van handelsvorderingen;
- de uitkomst van de analyse die is uitgevoerd op andere rekeningsaldi wijst op een verslechterende financiële prestatie (zoals een toenemende incourantheid van voorraden, vertraagde betalingen door afnemers, wijzigingen in de kring van afnemers, een toename van financiering of vertraagde betalingen aan crediteuren) die door het management onvoldoende is overwogen in zijn inschatting van de continuïteit.

Bevestigende informatie kan onder meer bestaan uit:

- openbaar beschikbare externe informatie, zoals verwachtingen van analisten of sectorgegevens, die consistent is met de prognoses en veronderstellingen die door het management zijn gebruikt bij zijn inschatting van de continuïteit.

Methode, significante veronderstellingen en gegevens die zijn gebruikt in de inschatting door het management
(Zie Par. 19)

A38. De methode, significante veronderstellingen en gegevens die door het management zijn gebruikt bij zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, ondersteunen de oordeelsvormingen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten en over het bestaan van een materiële onzekerheid.

Methode (Zie Par. 19(a))

A39. Onder 'methode' wordt verstaan de benadering die het management hanteert om de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in te schatten. Een methode kan zijn gebaseerd op het gebruik van kwalitatieve en/of kwantitatieve informatie en omvat het toepassen van veronderstellingen en gegevens, waarbij de onderlinge samenhang daartussen in aanmerking wordt genomen.

Voorbeelden:

- wanneer de bedrijfsactiviteiten van de entiteit complexer zijn of in sterkere mate onderhevig zijn aan onzekerheden die samenhangen met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de methode van het management input vereisen uit meerdere bronnen van historische en toekomstgerichte gegevens. De methode kan daarbij significante oordeelsvormingen en veronderstellingen omvatten met complexe onderlinge samenhangen, of veronderstellingen en gegevens die afkomstig zijn uit bronnen buiten de entiteit. De onderliggende analyse kan onder meer de gevolgen van ongunstige scenario's omvatten of gebruikmaken van gevoeligheids- en scenarioanalyses om alternatieve uitkomsten te overwegen met betrekking tot de huidige en verwachte winstgevendheid van de entiteit, haar liquiditeitsbronnen, financiële verplichtingen en de middelen die noodzakelijk zijn om de activiteiten van de entiteit in de voorzienbare toekomst voort te zetten. Daarnaast kan de analyse de onderlinge afhankelijkheden weerspiegelen tussen risicovariabelen die van invloed zijn op liquiditeits-, markt- en kredietrisico's;
- wanneer de bedrijfsactiviteiten van de entiteit eenvoudig zijn of in geringere mate worden beïnvloed door onzekerheden die samenhangen met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het management vaststellen dat de meest passende methode bestaat uit het opstellen van een eenvoudige kasstroomprognose en begroting, of een andere gelijkwaardige analyse, die betrekking heeft op de passende inschattingsperiode.

A40. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de evaluatie door de accountant van de gekozen methode in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, van de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode, zijn onder meer:

- of de onderbouwing door het management voor de gekozen methode passend is;
- hoe het management de redenen voor de verschillen tussen uitkomsten van verschillende methoden heeft onderzocht; en
- of de wijzigingen zijn gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, kunnen dergelijke wijzigingen onredelijk zijn of wijzen op mogelijke tendentie bij het management (zie ook paragrafen A68, A69, A70 en A71).

A41. Onderdeel van aangelegenheden die relevant kunnen zijn bij de evaluatie door de accountant van de rekenkundige nauwkeurigheid kan zijn de vraag of het management adequate uitleg heeft verschaft voor geavanceerde of complexe berekeningen of verwerkingsstappen (bijvoorbeeld meerdere formules of macro's).

Significante veronderstellingen (Zie Par. 19(b))

A42. Overwegingen voor de evaluatie door de accountant met betrekking tot de significante veronderstellingen waarop de inschatting door het management is gebaseerd, kunnen onder meer omvatten:

- de onderbouwing door het management voor de selectie van de veronderstellingen;
- of de gehanteerde veronderstellingen consistent zijn met veronderstellingen die in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit worden gebruikt, zoals toekomstverwachtingen, veronderstellingen in strategiedocumenten en veronderstellingen die worden gehanteerd bij het opstellen van schattingen;
- of de veronderstellingen die door het management in de voorgaande verslagperiode zijn gebruikt redelijk waren, bijvoorbeeld door deze te vergelijken met de daadwerkelijk gerealiseerde uitkomsten in de huidige verslagperiode;
- of het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen om het gevolg van wijzigingen in de veronderstellingen op de gegevens die bij de inschatting zijn gebruikt te bepalen, bijvoorbeeld door het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse waarin 'pessimistische' en 'optimistische' scenario's zijn opgenomen; en
- of een wijziging ten opzichte van voorgaande verslagperiodes in de selectie van veronderstellingen is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, kan een dergelijke wijziging onredelijk zijn of een aanwijzing vormen voor mogelijke tendentie bij het management (zie ook paragrafen A68, A69, A70 en A71).

Voorbeeld:

Het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken kan de accountant ondersteunen bij het uitvoeren van gevoeligheidsanalyses van de inschatting door het management van de continuïteit, om inzicht te verwerven in de mate waarin uitkomsten worden beïnvloed door wijzigingen in invoervariabelen, zoals disconterings- of groeipercentages.

Gegevens (Zie Par. 19(c))

A43. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de evaluatie door de accountant of de gebruikte gegevens relevant en betrouwbaar zijn, kunnen onder meer omvatten:

- de onderbouwing door het management voor de selectie van de gegevens;
- de wijze waarop het management heeft geëvalueerd of de gegevens passend zijn;
- de bron van de gegevens, dan wel;
- of en op welke wijze de integriteit van de gegevens gedurende alle fasen van de informatieverwerking is gewaarborgd.

A44. Wanneer gebruik wordt gemaakt van informatie die afkomstig is van de entiteit, is volgens Standaard 500²⁵ vereist dat de accountant evalueert of deze informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant. Dit omvat, indien naargelang nodig in de gegeven omstandigheden, het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie en het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant.

A45. Overwegingen voor de evaluatie door de accountant of de gegevens passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode, kunnen onder meer omvatten:

- of de gebruikte gegevens consistent zijn met gegevens die door het management elders worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten;
- of aangebrachte wijzigingen in de gegevens passend zijn en worden ondersteund door de onderbouwing van het management; en

²⁵ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 9

- of een wijziging ten opzichte van voorgaande perioden in de geselecteerde bronnen of elementen van gegevens is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, kan een dergelijke wijziging onredelijk zijn of een aanwijzing vormen voor mogelijke tendentie bij het management (zie ook paragrafen A68, A69, A70 en A71).

Schaalbaarheid (Zie Par. 19)

A46. De aard en omvang van de werkzaamheden van de accountant kunnen variëren, afhankelijk van de methode, de significante veronderstellingen en de gegevens die door het management zijn gebruikt bij de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsmede van de aard en omstandigheden van gebeurtenissen of omstandigheden die daarover gereede twijfel kunnen doen ontstaan.

Voorbeelden:

Methode

- naarmate de door het management gehanteerde methode complexer is, is het waarschijnlijker dat het management bij de uitvoering van zijn inschatting gespecialiseerde vaardigheden of kennis toepast. Ook zullen de werkzaamheden van de accountant voor het evalueren van de methode van het management doorgaans omvangrijker zijn. In die gevallen kan het passend zijn om leden van het controleteam met gespecialiseerde vaardigheden of kennis te betrekken voor het ondersteunen van de accountant bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden of de evaluatie van de resultaten daarvan.
- daarentegen kunnen de werkzaamheden van de accountant minder uitgebreid zijn wanneer de methode van het management eenvoudiger is, bijvoorbeeld wanneer deze bestaat uit een eenvoudige begroting, een omzet- of kasstroomprognose en een analyse van de financieringsfaciliteiten en -behoeften van de entiteit.

Significante veronderstellingen

- wanneer de gebruikte veronderstellingen van het management inherent een hoge mate van subjectiviteit kennen (zoals veronderstellingen die zijn gebaseerd op intern ontwikkelde plannen voor toekomstige herstructureringen van bedrijfsonderdelen) zullen de werkzaamheden van de accountant doorgaans omvangrijker zijn en kan daarbij specifieke aandacht worden besteed aan toekomstgerichte veronderstellingen.
- daarentegen kunnen de werkzaamheden van de accountant voor het evalueren van gebruikte veronderstellingen van het management minder uitgebreid zijn wanneer het management veronderstellingen hanteert die gebruikelijk zijn bij andere marktdeelnemers; in dergelijke gevallen kan de accountant de veronderstellingen vergelijken met veronderstellingen die rechtstreeks zijn verkregen uit de markt of van een derde partij.

Gegevens

- wanneer de inschatting door het management van de continuïteit grote hoeveelheden gegevens uit meerdere bronnen omvat, kan sprake zijn van inherente complexiteit bij het evalueren van de betrouwbaarheid van de gebruikte gegevens. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken inzetten om de betrouwbaarheid te evalueren van de gegevens die het management gebruikt.
- daarentegen kunnen de werkzaamheden van de accountant voor het overwegen van de betrouwbaarheid van informatie minder uitgebreid zijn wanneer de gegevens afkomstig zijn van een gerenommeerde externe informatiebron (zoals een centrale bank of statistische rapportages van gezaghebbende, bevoegde bronnen).

Periode na de inschatting van het management (Zie Par. 20)

A47. De accountant blijft alert op de mogelijkheid dat zich na de inschattingsperiode van het management bekende gebeurtenissen, al dan niet gepland, of omstandigheden voordoen die de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten ter discussie kunnen stellen. De mate van onzekerheid met betrekking tot de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid neemt toe naarmate deze verder in de toekomst ligt.

A48. Anders dan door het verzoeken om inlichtingen aan het management, heeft de accountant geen verantwoordelijkheid om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen of omstandigheden te identificeren die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven na de inschattingsperiode van het management en die, zoals vereist in paragraaf 21, ten minste twaalf maanden bedraagt vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten.

A49. Wanneer in de periode na de inschatting door het management gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd, kan de accountant, afhankelijk van de aard en omstandigheden daarvan, overwegen het management te verzoeken de inschattingsperiode te herzien, bijvoorbeeld door deze uit te breiden tot een periode van meer dan twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten.

Het management verzoeken om de inschattingsperiode uit te breiden (Zie Par. 21)

A50. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete inschatting door het management van de continuïteit vereisen, specificeren de minimale periode waarover het management alle beschikbare informatie in aanmerking moet nemen²⁶. Paragraaf 21 vereist dat de accountant het management verzoekt de inschattingsperiode uit te breiden indien deze periode korter is dan twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten. Deze vereiste is ook van toepassing wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen specifieke periode specificeert waarover de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven moet worden uitgevoerd.

A51. Voor de toepassing van de Standaarden is de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten de datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen²⁷. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan andere termen hanteren om deze datum te beschrijven²⁸.

A52. De accountant kan het wenselijk achten om in een vroeg stadium van de controle met het management te bespreken wat de verwachte goedkeuringsdatum van de financiële overzichten zal zijn, teneinde te kunnen voldoen aan de vereiste van paragraaf 21. Ter voorkoming van misverstanden kan de accountant in de opdrachtbevestiging ook verwijzen naar de verwachting dat de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven ten minste twaalf maanden omvat vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten²⁹.

A53. Bepaalde entiteiten, zoals entiteiten in de publieke sector die afhankelijk zijn van voortgezette overheidsfinanciering, hebben doorgaans geen zekerheid over de financiering na afloop van de jaarlijkse begrotingscyclus van overheden. Het management zal in dat geval veronderstellingen moeten maken over het verkrijgen van voortgezette financiering, zodat zijn inschatting een periode van ten minste twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten omvat. In dergelijke omstandigheden kan het uitblijven van informatie over een wijziging in overheidsbeleid relevant zijn voor de evaluatie door de accountant van de geschiktheid van deze veronderstellingen.

Het management is niet bereid de inschattingsperiode uit te breiden (Zie Par. 22 en 23)

A54. Een gebrek aan bereidheid van het management om zijn inschatting uit te breiden kan een beperking vormen voor de controle-informatie die de accountant tracht te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële

²⁶ Bijvoorbeeld, IAS 1 bijvoorbeeld dat dit een periode betreft van ten minste twaalf maanden na het einde van de verslagperiode, zonder dat deze periode daartoe beperkt is. IPSAS 1 bepaalt daarentegen dat dit een periode betreft van ten minste twaalf maanden na de goedkeuring van de financiële overzichten, zonder dat deze periode daartoe beperkt is.

²⁷ Standaard 560, paragraaf 5(b)

²⁸ Bijvoorbeeld IAS 10, *Gebeurtenissen na de verslagperiode* gebruikt de term "datum waarop de financiële overzichten zijn goedgekeurd voor uitgifte" en legt uit dat deze datum kan variëren afhankelijk van de managementstructuur, wettelijke vereisten en de procedures die worden gevolgd bij het opstellen en afronden van de financiële overzichten.

²⁹ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A24

overzichten. In dat geval is de accountant verplicht deze aangelegenheid met het management te bespreken en, in voorkomend geval, ook met de met governance belaste personen, en te verzoeken om inlichtingen naar de redenen voor de beslissing van het management.

A55. Wanneer het management ervoor kiest de inschattingsperiode niet uit te breiden, kunnen het management en de met governance belaste personen mogelijk aanvullende informatie verstrekken ter ondersteuning van de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de entiteit winstgevende activiteiten verricht, geen liquiditeitsproblemen kent, en het management of de met governance belaste personen geen gebeurtenissen of omstandigheden hebben geïdentificeerd die na de gekozen inschattingsperiode gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A56. De mate van detaillering en de formaliteit van het proces waarmee het management zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven uitbreidt tot ten minste twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten, kan per entiteit verschillen. In sommige entiteiten kan het management meer frequent, als onderdeel van zijn voortdurende monitoring, een inschatting van de continuïteit uitvoeren die wordt ondersteund door een uitgebreide analyse. In andere entiteiten kan het management zijn inschatting actualiseren vanaf de datum van de financiële overzichten tot de goedkeuringsdatum daarvan door middel van minder formele procedures. Zoals uiteengezet in paragraaf A35 hoeft een minder uitgebreide analyse door het management ter onderbouwing van zijn inschatting de accountant er niet van te weerhouden een conclusie te trekken over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden.

A57. Indien de accountant, als gevolg van de beslissing van het management om zijn inschatting niet uit te breiden, niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ter onderbouwing van de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten, kan de accountant concluderen dat het passend is om:

- de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te herzien en de geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig Standaard 315³⁰. Indien de beslissing van het management in de gegeven omstandigheden onredelijk is, kan dit bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor die overeenkomstig Standaard 240 moet worden geëvalueerd;
- het gebrek aan bereidheid van het management om zijn inschatting uit te breiden aan te merken als een beperking van de controle-informatie die de accountant heeft verkregen. Overeenkomstig Standaard 705 onthoudt de accountant zich van een oordeel indien de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie van diepgaande invloed zijn.

Informatie gebruikt bij de inschatting door het management (Zie Par. 25)

A58. Paragrafen 20, A27, A30, A31 en A66 beschrijven omstandigheden die relevant zijn bij de inschatting of het noodzakelijk kan zijn dat de accountant het management verzoekt zijn inschatting te herzien.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen (Zie Par. 26, 27 en 28)

A59. Plannen van het management voor toekomstige maatregelen kunnen de significantie van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Dergelijke plannen voor toekomstige maatregelen kunnen onder meer betrekking hebben op het liquideren van activa, het aantrekken van financiering of het herstructureren van schulden, het verminderen of uitstellen van uitgaven, of het vergroten van het eigen vermogen.

Voorbeelden:

- het risico dat een entiteit niet in staat is haar reguliere aflossingsverplichtingen na te komen, kan worden gemitigeerd door plannen van het management om toereikende kasstromen te handhaven door middel van

³⁰ Standaard 315, paragraaf 37

alternatieve maatregelen, zoals het vervreemden van activa, het herschikken van aflossingsschema's of het aantrekken van aanvullend eigen vermogen.

- het verlies van een belangrijke leverancier kan worden gemitigeerd door maatregelen van het management gericht op het veiligstellen van een geschikte alternatieve bron van levering.

A60. De aard en omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen over zowel de intentie als de mogelijkheid van het management om deze plannen uit te voeren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. De werkzaamheden van de accountant om de plannen van het management voor toekomstige maatregelen te evalueren kunnen omvatten:

- het verzoeken om inlichtingen aan het management over de redenen voor de gekozen handelwijze;
- het evalueren van de antwoorden van het management op verzoeken om inlichtingen over de mogelijkheid om de voorgenomen handelwijze uit te voeren, gelet op de economische omstandigheden van de entiteit, waaronder de gevolgen van bestaande verplichtingen en juridische, wettelijke of contractuele beperkingen die de uitvoerbaarheid van de acties van het management kunnen beïnvloeden;
- het evalueren van de antwoorden van het management of de met governance belaste personen met controle-informatie uit bronnen binnen of buiten de entiteit;
- het inspecteren van informatie over de mate waarin het management in het verleden zijn uitgesproken intenties heeft gerealiseerd;
- het inspecteren van schriftelijke plannen en andere documenten, waaronder, indien van toepassing, formeel goedgekeurde begrotingen, autorisaties of notulen;
- het inspecteren van vastleggingen en documenten ter onderbouwing van voorgenomen vervreemdingen van activa;
- het inspecteren van rapportages van toezichthoudende instanties;
- het inspecteren van correspondentie met kredietverstrekkers en andere financiers die van invloed kan zijn op de uitvoerbaarheid van de plannen van het management voor verdere maatregelen;
- het evalueren van de consistentie van significante veronderstellingen in de plannen van het management met veronderstellingen die zijn gebruikt in andere schattingen in de financiële overzichten of met gerelateerde veronderstellingen die zijn gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- het beoordelen van gebeurtenissen na de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring, teneinde gebeurtenissen te identificeren die de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven mitigeren of anderszins beïnvloeden;
- het bevestigen van het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van regelingen voor het verstrekken of handhaven van financiële ondersteuning door derden of verbonden partijen, waaronder de directeur-groootaandeelhouder van de entiteit, en het evalueren van het financiële vermogen van deze partijen om aanvullende middelen te verschaffen;
- wanneer toekomstgerichte financiële informatie relevant is, het uitvoeren van cijferanalyses door het vergelijken van:
 - de toekomstgerichte financiële informatie voor recente voorgaande perioden met historische uitkomsten; en
 - de toekomstgerichte financiële informatie voor de huidige periode met de tot op heden gerealiseerde resultaten;
- wanneer de plannen van het management voor toekomstige maatregelen zijn gebaseerd op informatie uit interne bronnen, het vergelijken van deze informatie met informatie uit betrouwbare onafhankelijke externe bronnen.

A61. In bepaalde omstandigheden kan de accountant overwegen te verzoeken om een externe bevestiging³¹ van het bestaan en de voorwaarden van kredietfaciliteiten tussen de entiteit en externe financiers.

³¹ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 19

Voorbeelden:

Het verzoek om een externe bevestiging kan passend zijn wanneer:

- kredietfaciliteiten gedurende de inschattingsperiode moeten worden verlengd;
- voor de entiteit slechts beperkte financiële middelen beschikbaar zijn boven hetgeen noodzakelijk is om haar activiteiten voort te zetten;
- de entiteit afhankelijk is van kredietfaciliteiten die op korte termijn moeten worden verlengd, bijvoorbeeld binnen twaalf maanden vanaf de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten;
- aanwijzingen bestaan dat eerdere verlengingen van kredietfaciliteiten met moeite tot stand zijn gekomen, of dat de financier aanvullende voorwaarden heeft gesteld als voorwaarde voor voortgezette financiering;
- sprake is van een significante verslechtering van geprojecteerde kasstromen;
- de waarde van activa die als zekerheid voor kredietverlening zijn verstrekt, afneemt;
- de entiteit de voorwaarden van financieringsconvenanten heeft geschonden, of aanwijzingen bestaan voor potentiële schendingen.

A62. Sommige financiers kunnen terughoudend zijn om schriftelijk aan een entiteit of haar accountant te bevestigen dat kredietfaciliteiten zullen worden verlengd. Wanneer de plannen van het management voor toekomstige maatregelen zijn gebaseerd op regelingen om kredietfaciliteiten bij externe financiers te handhaven of veilig te stellen, kan het ontbreken van een externe bevestiging een beperking vormen van de controle-informatie die de accountant tracht te verkrijgen. In dergelijke omstandigheden kan de accountant overwegen om bij externe financiers te verzoeken om inlichtingen naar de kredietfaciliteiten, waaronder informatie over de redenen voor hun terughoudendheid om schriftelijk te bevestigen dat kredietfaciliteiten zullen worden verlengd en of deze redenen specifiek zijn voor de omstandigheden van de entiteit. De accountant kan het ook noodzakelijk achten het management te verzoeken om inlichtingen over de vraag of alternatieve strategieën of financieringsbronnen beschikbaar zijn die de significantie van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden kunnen mitigeren die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Indien dergelijke alternatieve strategieën of financieringsbronnen niet beschikbaar zijn, kan sprake zijn van een materiële onzekerheid.

Financiële ondersteuning door derden of verbonden partijen, met inbegrip van de directeur-grootaandeelhouder van de entiteit

De intentie (Zie Par. 28)

A63. Wanneer de plannen van het management voor toekomstige maatregelen financiële ondersteuning omvatten door derden of verbonden partijen, waaronder door de directeur-grootaandeelhouder van de entiteit, bijvoorbeeld door middel van achterstelling van leningen, toezeggingen om financiering te handhaven of aanvullende financiering te verstrekken, of garanties, en deze financiële ondersteuning belangrijk is voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant een verzoek om een schriftelijke bevestiging van deze partijen overweegt teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over hun intentie om de vereiste financiële ondersteuning te verstrekken. Een dergelijke schriftelijke bevestiging kan op papier worden verkregen, dan wel elektronisch of via een ander medium³², en kan onder meer betrekking hebben op:

- de voorwaarden en bepalingen van de toezegging van deze partijen;
- indien van toepassing, de rechtsgeldigheid en afdwingbaarheid van de toezeggingen; en
- de periode of de specifieke datum waarvoor de partijen de financiële ondersteuning willen verstrekken.

De mogelijkheid (Zie Par. 28)

³² Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 6(a)

A64. De werkzaamheden van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de mogelijkheid van derden of verbonden partijen, onder wie de directeur-groootaandeelhouder van de entiteit, om de financiële ondersteuning te verstrekken, kunnen onder meer omvatten:

- het verzoeken om inlichtingen over de zakelijke motieven voor de financiële ondersteuning en de grondslag waarop deze ondersteuning is gebaseerd (bijvoorbeeld bedrijfsplannen van de entiteit of andere prognoses);
- het verzoeken om inlichtingen over het vermogen om de financiële ondersteuning tijdig te verstrekken zodat de entiteit aan haar verplichtingen kan voldoen;
- het verzoeken om inlichtingen aan anderen, zoals externe of interne juridisch adviseurs, of de accountant van de financiële overzichten van een verbonden partij in het kader van een groepscontrole die mogelijk relevante kennis en informatie heeft over het vermogen van derden of verbonden partijen, onder wie de directeur-groootaandeelhouder, om de financiële ondersteuning te verstrekken;
- het inspecteren van vastleggingen waaruit eerdere financiële ondersteuning door deze partijen blijkt toen dergelijke ondersteuning noodzakelijk was; en
- het inspecteren van de meest recent beschikbare gecontroleerde financiële overzichten of andere ondersteunende informatie om controle-informatie te verkrijgen over de financiële positie van deze partijen om de vereiste financiële ondersteuning aan de entiteit te kunnen verstrekken.

Schaalbaarheid (Zie Par. 28)

A65. Financiële ondersteuning door de directeur-groootaandeelhouder is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van kleinere of minder complexe entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Wanneer een kleinere of minder complexe entiteit grotendeels wordt gefinancierd door een lening van de directeur-groootaandeelhouder, kan het van belang zijn dat deze middelen niet worden onttrokken.

Voorbeeld:

De voortzetting van een kleinere of minder complexe entiteit die zich in financiële moeilijkheden bevindt, kan afhankelijk zijn van het feit dat de directeur-groootaandeelhouder een lening aan de entiteit achterstelt ten gunste van banken of andere schuldeisers, of dat de directeur-groootaandeelhouder een lening aan de entiteit ondersteunt door het verstrekken van een garantie waarbij persoonlijke activa van de directeur-groootaandeelhouder als zekerheid dienen. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geschikte schriftelijke documentatie verkrijgen van de achterstelling van de lening van de directeur-groootaandeelhouder of van de verstrekte garantie.

Wanneer een entiteit afhankelijk is van aanvullende ondersteuning door de directeur-groootaandeelhouder, evalueert de accountant de mogelijkheid van de directeur-groootaandeelhouder om te voldoen aan de verplichtingen uit hoofde van de ondersteuningsregeling. Daarnaast kan de accountant verzoeken om een schriftelijke bevestiging van de voorwaarden en bepalingen die aan deze ondersteuning zijn verbonden en van de intentie of het inzicht van de directeur-groootaandeelhouder.

Informatie die bekend wordt na de datum van de controleverklaring (Zie Par. 29)

A66. Volgens Standaard 560 is vereist dat de accountant op passende wijze reageert op feiten die aan de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd en die, indien zij op de datum van de controleverklaring bekend waren geweest, ertoe hadden kunnen leiden dat de accountant de controleverklaring had aangepast³³. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de accountant kennisneemt van een significante vertraging tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, en bepaalt dat deze vertraging verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Het evalueren van de verkregen controle-informatie en het trekken van een conclusie (Zie Par. 30 en 31)

³³ Standaard 560, paragrafen 10, 11, 12 en 13

A67. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten, is de accountant overeenkomstig Standaard 705 verplicht de gevolgen hiervan voor de controle te overwegen.

Aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management (Zie Par. 30(a))

A68. De vatbaarheid voor tendentie van het management, zowel opzettelijk als onopzettelijk, neemt doorgaans toe naarmate de mate van schattingonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit in de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven groter is.

A69. Wanneer de accountant aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management identificeert, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant een nadere bespreking voert met het management en heroverweegt of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen waaruit blijkt dat de methode, significante veronderstellingen en gegevens die door het management zijn gebruikt bij zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven passend zijn.

Voorbeelden:

- het management neigt ertoe om waarneembare marktveronderstellingen of -gegevens te negeren en in plaats daarvan gebruik te maken van intern ontwikkelde veronderstellingen of selectief gegevens te kiezen die leiden tot een gunstiger uitkomst;
- wijzigingen in de methode, veronderstellingen of gegevens van verslagperiode tot verslagperiode zonder een duidelijke en passende onderbouwing, of omgekeerd het uitblijven van dergelijke wijzigingen ondanks significante veranderingen in economische omstandigheden of wanneer andere omstandigheden erop wijzen dat een wijziging noodzakelijk is;
- een significante invloed van een directeur-groootaandeelhouder of een verbonden partij op de keuze van de informatiebronnen die worden gebruikt bij de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- het management is overmatig optimistisch of betreft trends en patronen in historische informatie niet bij het evalueren van toekomstige uitkomsten over gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A70. Wanneer dergelijke aanwijzingen worden geïdentificeerd, kan dit van invloed zijn op de conclusie van de accountant over de vraag of de risico-inschatting van de accountant en de daarmee samenhangende controlewerkzaamheden nog passend zijn. De accountant kan het ook nodig achten de implicaties voor andere aspecten van de controle te overwegen³⁴, waaronder de noodzaak om de geschiktheid van de oordeelsvormingen door het management bij de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven verder ter discussie te stellen. Daarnaast kunnen aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management van invloed zijn op de conclusie van de accountant over de vraag of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, zoals besproken in Standaard 700³⁵.

A71. Aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management kunnen ook frauderisicofactoren zijn en ertoe leiden dat de accountant heroverweegt of de risico-inschatting van de accountant, in het bijzonder de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, en de daarmee samenhangende controlewerkzaamheden nog passend zijn³⁶. Wanneer sprake is van een intentie tot misleiding, is de tendentie van het management frauduleus van aard en kan de accountant het noodzakelijk achten te overwegen of deze tendentie een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude vormt.

Conclusie over het bestaan van een materiële onzekerheid (Zie Par. 31)

³⁴ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragrafen A133, A134, A135 en A136

³⁵ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 11

³⁶ Standaard 240, paragraaf 25

A72. Wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is de conclusie van de accountant zoals vereist door paragraaf 31 afhankelijk van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen overeenkomstig paragrafen 26, 27 en 28.

Een materiële onzekerheid bestaat bijvoorbeeld wanneer de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat:

- de uitkomsten van deze plannen waarschijnlijk niet toereikend zijn om de gevolgen van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden te mitigeren;
- de plannen van het management mogelijk in de gegeven omstandigheden niet uitvoerbaar zijn;
- het management mogelijk niet de intentie of de mogelijkheid heeft om specifieke acties te ondernemen;
- derden of verbonden partijen, onder wie de directeur-grootaandeelhouder, mogelijk niet de intentie of de mogelijkheid hebben om de noodzakelijke financiële ondersteuning te verstrekken;

Wanneer een materiële onzekerheid bestaat, is de accountant verplicht vast te stellen of de financiële overzichten de toelichtingen bevatten die zijn vereist in paragraaf 33.

De toereikendheid van de toelichtingen

De toereikendheid van de toelichtingen wanneer geen sprake is van een materiële onzekerheid (Zie Par. 32 en 34(b)(i))

A73. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen vereisten voor toelichtingen bevatten over:

- de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden;
- de inschatting door het management van de significantie van deze gebeurtenissen of omstandigheden in relatie tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen;
- de plannen van het management die zijn gericht op het mitigeren van de effecten van deze gebeurtenissen of omstandigheden;
- de veronderstellingen die het management hanteert met betrekking tot de toekomst en andere bronnen van schattingsonzekerheid; of
- significante oordeelsvormingen die door het management zijn toegepast als onderdeel van zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Voorbeeld:

Bij de inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betreft het management alle relevante informatie over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over die mogelijkheid. Na afweging van alle relevante informatie, met inbegrip van de uitvoerbaarheid en effectiviteit van eventuele herstelmaatregelen om de gevolgen van deze gebeurtenissen of omstandigheden te mitigeren, kan het management concluderen dat geen sprake is van een materiële onzekerheid. Zo kan het management, bijvoorbeeld als reactie op een afnemende vraag van klanten en de onzekerheden waarmee de bredere economische omgeving wordt geconfronteerd, zijn begonnen met de uitvoering van een herstelstrategie die reeds enige aanwijzingen van succes laat zien (bijvoorbeeld door kosten te verlagen, kasstromen te optimaliseren en liquiditeit te behouden, om te onderbouwen dat de entiteit in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen en haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten). Het trekken van de conclusie dat geen sprake is van een materiële onzekerheid ging echter gepaard met significante oordeelsvorming door het management bij het schatten van de impact en de timing van toekomstige kasstromen.

A74. Wanneer de financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig een getrouw-beeld-stelsel omvat de evaluatie door de accountant of de financiële overzichten een getrouw beeld geven ook de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten. Daarbij evalueert de accountant of de financiële overzichten,

met inbegrip van de toelichtingen daarop, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt³⁷.

A75. Wanneer het management significante oordeelsvormingen heeft toegepast bij het concluderen dat geen sprake is van een materiële onzekerheid, kan de accountant bij het toepassen van paragraaf 32, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, bepalen dat aanvullende toelichtingen noodzakelijk zijn om te komen tot een getrouwe weergave (bij getrouw-beeld-stelsels) of om te voorkomen dat de financiële overzichten misleidend zijn (bij compliance-stelsels). Dergelijke aanvullende toelichtingen kunnen noodzakelijk zijn wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen expliciete toelichtingsvereisten bevat voor deze omstandigheden.

A76. Overeenkomstig Standaard 705³⁸ is de accountant verplicht een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring wanneer de financiële overzichten niet de aanvullende toelichtingen bevatten die noodzakelijk zijn om te komen tot een getrouwe weergave, bovenop de toelichtingen die specifiek worden vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De toereikendheid van de toelichtingen wanneer sprake is van een materiële onzekerheid (Zie Par. 33 en 35(a))

A77. Op grond van paragraaf 33 is vereist dat de accountant vaststelt of de toelichtingen in de financiële overzichten de in die paragraaf genoemde aangelegenheden behandelen. Deze vaststelling komt bovenop de vaststelling door de accountant of de toelichtingen met betrekking tot een materiële onzekerheid, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, toereikend zijn. Aanvullende toelichtingen die door bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving worden vereist, bovenop de aangelegenheden genoemd in paragraaf 33, kunnen onder meer betrekking hebben op:

- de evaluatie door het management van de significantie van de gebeurtenissen of omstandigheden in relatie tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen, alsmede de plannen van het management voor toekomstige maatregelen om in te spelen op deze gebeurtenissen of omstandigheden; of
- significante oordeelsvormingen die door het management zijn toegepast als onderdeel van zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen aanvullende leidraden verschaffen met betrekking tot de overweging door het management van toelichtingen over de omvang van de potentiële impact van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden, en de waarschijnlijkheid en timing waarin ze optreden.

Implicaties voor de controleverklaring (Zie Par. 34, 35, 36, 37 en 38)

A78. - (zie NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten)

A79. De mededelingen die op grond van paragrafen 34, 35 en 36 moeten worden opgenomen, vormen de minimale informatie die in de controleverklaring moet worden gepresenteerd in elk van de daarin beschreven omstandigheden. De accountant kan aanvullende informatie verstrekken om de vereiste mededelingen aan te vullen, bijvoorbeeld door te verwijzen naar de plaats waar de respectieve verantwoordelijkheden van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële overzichten en van de accountant met betrekking tot continuïteit zijn beschreven³⁹. In de NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten zijn voorbeelden opgenomen voor het beschrijven van de respectievelijke verantwoordelijkheden van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële overzichten en van de accountant.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend – geen sprake van een materiële onzekerheid (Zie Par. 34)

³⁷ Standaard 700, paragraaf 14

³⁸ Standaard 705, paragrafen 6 en A7

³⁹ Standaard 700, paragrafen 34 en 39

A80. De accountant kan in de controleverklaring aanvullende informatie verstrekken om de mededelingen aan te vullen die zijn vereist door paragraaf 34(a) (bijvoorbeeld door te verwijzen naar de relevante grondslagen voor financiële verslaggeving of naar de toelichtingen in de financiële overzichten).

A81. - (zie NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten)

A82. Bij een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden is de accountant verplicht de informatie in paragraaf 34(b) te verstrekken. Bij de controle van andere financiële overzichten, kan wet- of regelgeving voorschrijven dat de accountant de informatie in paragraaf 34(b) verstrekt. De accountant kan ook bepalen dat het verstrekken van de informatie in paragraaf 34(b) passend is om de transparantie in de controleverklaring naar de beoogde gebruikers van de financiële overzichten te vergroten. De accountant kan daar bijvoorbeeld toe besluiten bij andere entiteiten, waaronder entiteiten met een significant publiek belang, bijvoorbeeld omdat zij grote aantallen en breed verspreide aandeelhouders hebben en gezien de aard en omvang van de activiteiten.

A83. Er kunnen omstandigheden zijn waarin, naar het professionele oordeel van de accountant, de toelichtingen van de oordeelsvormingen door het management met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, van fundamenteel belang zijn voor het inzicht van de beoogde gebruikers in de financiële overzichten. Daarnaast kunnen zich omstandigheden voordoen waarin de accountant, naast het opnemen van een verwijzing naar de toelichting(en) in de financiële overzichten, het passend acht om de aandacht te vestigen op kernaspecten daarvan. In dergelijke omstandigheden kan de informatie die is vereist door paragraaf 34(b) worden aangevuld met aspecten van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die in de financiële overzichten zijn toegelicht, zoals:

- aanzienlijke operationele verliezen;
- beschikbare kredietfaciliteiten en mogelijke herfinanciering van schulden;
- het niet naleven van leningsovereenkomsten; en
- de daarmee samenhangende mitigerende factoren.

Of de accountant kan de aandacht vestigen op aspecten van de toelichtingen van de oordeelsvormingen door het management.

Beschrijving van de wijze waarop de accountant de inschatting van de continuïteit door het management heeft geëvalueerd (Zie Par. 34(b)(ii) en 35(b))

A84. Bij het beschrijven van de wijze waarop de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd, kan de accountant één of meer van de volgende elementen opnemen:

- een beknopt overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van deze werkzaamheden;
- aspecten van de manier van inspelen door of aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor de gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, met inbegrip van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen; of
- kernobservaties met betrekking tot de gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A85. De mate van detaillering in de controleverklaring om te beschrijven hoe de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij het overwegen van deze mate van detaillering kan de accountant onder meer de volgende factoren in aanmerking nemen:

- de aard en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden om de inschatting door het management te evalueren en te concluderen dat geen sprake is van een materiële onzekerheid; en
- de mate van subjectiviteit, complexiteit en schattingsonzekerheid die is betrokken bij de inschatting door het management.

A86. Teneinde de beoogde gebruikers de significantie van de beschrijving te laten begrijpen in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, kan het noodzakelijk zijn ervoor zorg te dragen dat de gebruikte bewoordingen in de beschrijving hoe de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd:

- rechtstreeks verband houden met de specifieke omstandigheden van de entiteit en generieke of gestandaardiseerde formuleringen vermijden;
- rekening houden met de wijze waarop de gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zijn behandeld in de daarmee samenhangende toelichtingen in de financiële overzichten;
- geen afzonderlijke oordelen over afzonderlijke onderdelen van de financiële overzichten bevatten of impliceren; en
- indien van toepassing, niet verhullen dat sprake is van een materiële onzekerheid.

A87. De aard en omvang van de informatie van de accountant zijn bedoeld om in evenwicht te zijn met de verantwoordelijkheden van de onderscheiden partijen:

- aan de accountant om nuttige informatie te verstrekken in een beknopte en begrijpelijke vorm, zonder daarbij ongepast te fungeren als verstrekker van oorspronkelijke informatie over de entiteit;
- aan het management en de met governance belaste personen van de entiteit om oorspronkelijke informatie over de entiteit te verstrekken.

Oorspronkelijke informatie betreft informatie over de entiteit die niet reeds openbaar beschikbaar is gesteld door de entiteit, bijvoorbeeld doordat deze niet is opgenomen in de financiële overzichten of andere informatie die beschikbaar is op de datum van de controleverklaring, of die niet is behandeld in andere mondelinge of schriftelijke communicatie door het management of de met governance belaste personen, zoals een voorlopige aankondiging van financiële informatie of beleggerspresentaties. Dergelijke informatie is de verantwoordelijkheid van het management en de met governance belaste personen van de entiteit.

A88. Het is passend dat de accountant probeert te vermijden om in de beschrijving van de evaluatie van de wijze waarop de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven ongepast oorspronkelijke informatie over de entiteit te verstrekken. Hoewel deze beschrijving op zichzelf doorgaans geen oorspronkelijke informatie over de entiteit vormt, kan de accountant het noodzakelijk achten aanvullende informatie op te nemen om aspecten van de gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven nader toe te lichten en het inzicht van de gebruikers te vergroten. Wanneer de accountant bepaalt dat dergelijke aanvullende informatie noodzakelijk is, kan de accountant het management of de met governance belaste personen aanmoedigen deze informatie op te nemen in de toelichtingen, in plaats van dat de accountant zelf oorspronkelijke informatie in de controleverklaring verstrekt. Management of de met governance belaste personen kunnen beslissen om nieuwe of meer uitgebreide toelichtingen in de financiële overzichten of elders in de financiële verslaggeving op te nemen met betrekking tot de gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij kan het feit dat de accountant in de controleverklaring zal communiceren hoe hiermee is omgegaan, een rol spelen.

A89. - (Zie NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend – er is sprake een materiële onzekerheid (Zie Par. 35 en 36)

A90. De identificatie van een materiële onzekerheid is van groot belang voor het inzicht van de beoogde gebruikers in de financiële overzichten. Het opnemen van een afzonderlijke sectie met een opschrift waarin wordt verwezen naar het bestaan van een materiële onzekerheid, vestigt expliciet de aandacht van de beoogde gebruikers op deze omstandigheid.

Adequate toelichting van een materiële onzekerheid is opgenomen in de financiële overzichten (Zie Par. 35)

A91. - (zie NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten)

Geen adequate toelichting van een materiële onzekerheid in de financiële overzichten (Zie Par. 36)

A92. - (zie NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten)

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten (Zie Par. 37)

A93. In situaties waarin sprake is van meerdere onzekerheden die significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de accountant in uiterst zeldzame omstandigheden overwegen zich van een oordeel te onthouden. Standaard 705 bevat nadere leidraden hierover⁴⁰.

A94. Paragraaf 37 verbiedt het opnemen van afzonderlijke secties inzake continuïteit of materiële onzekerheid over de continuïteit in de controleverklaring wanneer de accountant zich van een oordeel onthoudt over de financiële overzichten, tenzij de accountant daartoe verplicht is op grond van wet- of regelgeving. Een dergelijke opname zou strijdig zijn met de oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel en zou de indruk kunnen wekken dat de financiële overzichten ten aanzien van deze aangelegenheden meer geloofwaardig zijn. Wanneer de accountant zich van een oordeel onthoudt, vereist Standaard 705⁴¹ dat de accountant in de sectie 'Basis voor onze oordeelonthouding' van de controleverklaring vermeldt dat de accountant niet in staat is een oordeel te geven over:

- de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten; en
- het al dan niet bestaan van een materiële onzekerheid over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Het opnemen van een dergelijke vermelding in de sectie 'Basis voor onze oordeelonthouding' verschaft nuttige informatie aan gebruikers en kan voorkomen dat ongepast vertrouwen wordt gesteld in de financiële overzichten.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend (Zie Par. 38)

A95. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door de continuïteitsveronderstelling te hanteren maar, naar de professionele oordeelsvorming door de accountant, het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management niet passend is, is de vereiste in paragraaf 38 om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen van toepassing, ongeacht of de financiële overzichten toelichtingen bevatten over de ongeschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management.

A96. Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, kan het management verplicht zijn, dan wel ervoor kiezen, de financiële overzichten op te stellen op basis van een andere grondslag voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld liquidatiebasis). De accountant kan in dat geval mogelijk een controle van deze financiële overzichten uitvoeren, mits de accountant vaststelt dat deze andere grondslag voor financiële verslaggeving in de gegeven omstandigheden aanvaardbaar is. De accountant kan in een dergelijke situatie een goedkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, mits in de financiële overzichten adequate toelichtingen zijn opgenomen over de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving. De accountant kan het echter passend of noodzakelijk achten om overeenkomstig Standaard 706⁴² een paragraaf ter

⁴⁰ Standaard 705, paragraaf 10

⁴¹ Standaard 705, paragraaf 19

⁴² Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, om de aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op deze alternatieve grondslag en de redenen voor het gebruik daarvan.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 39 en 40)

A97. De accountant kan het passend vinden om, naast de schriftelijke bevestigingen die op grond van de paragrafen 39 en 40 zijn vereist, aanvullende schriftelijke bevestigingen te verkrijgen. Bijvoorbeeld, ook indien de accountant schriftelijke bevestigingen van een verbonden partij ontvangt, onder wie de directeur-groootaandeelhouder van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 63), kan de accountant het management alsnog verzoeken om schriftelijk te bevestigen dat deze bevestigingen geldig en volledig zijn.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 41 en 42)

A98. Standaard 260⁴³ licht toe dat tijdige communicatie gedurende de controle bijdraagt aan een krachtige wederzijdse dialoog tussen de accountant en de met governance belaste personen. Het passende moment waarop wordt gecommuniceerd, hangt af van de omstandigheden van de opdracht, zoals de significantie en de aard van de aangelegenheid en de acties die van de met governance belaste personen worden verwacht.

Voorbeeld:

Wanneer de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeert die mogelijk gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan tijdige communicatie met de met governance belaste personen hen de mogelijkheid bieden om, waar nodig, aanvullende toelichting te geven. Daarnaast stelt dit hen in staat om te overwegen of nieuwe of meer uitgebreide toelichtingen in de financiële overzichten nodig zijn, bijvoorbeeld in verband met mitigerende factoren in de plannen van het management voor toekomstige maatregelen die van significant belang zijn om de negatieve gevolgen van deze gebeurtenissen of omstandigheden te beperken.

A99. Het inzicht dat de accountant heeft in de manier waarop de met governance belaste personen toezicht houden op de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist door paragraaf 12(f), kan ook een goede basis vormen voor het voeren van een effectieve wederzijdse communicatie.

A100. Door met de met governance belaste personen te communiceren over hoe de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd, krijgen zij inzicht in de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd en die hebben geleid tot de conclusies van de accountant. Indien van toepassing, krijgen zij daarmee ook inzicht in de implicaties van deze conclusies voor de controleverklaring. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant met de met governance belaste personen kan bespreken, zijn onder meer:

Voorbeelden:

- de opvattingen van de accountant over de vraag of de toelichtingen in de financiële overzichten passend zijn, gezien de vereisten voor opname, waardering en presentatie volgens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de vraag of het management bij zijn inschatting gebruik heeft gemaakt van voldoende gespecialiseerde kennis of vaardigheden, dan wel of het management passende deskundigen heeft ingeschakeld;
- de vraag of de methode die het management heeft gebruikt om de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in te schatten, passend is de context van de aard, omstandigheden en kenmerken van de entiteit en de vereisten van de van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de opvattingen van de accountant over de redelijkheid van de veronderstellingen waarop de inschatting door het management is gebaseerd en over de mate van subjectiviteit die bij het ontwikkelen van deze veronderstellingen een rol speelt;

⁴³ Standaard 260, paragraaf A49

- de vraag of deze veronderstellingen consistent zijn met veronderstellingen die elders binnen de entiteit worden gebruikt en de vraag of het management ook alternatieve veronderstellingen heeft overwogen;
- aanwijzingen die kunnen duiden op mogelijke tendentie van het management in de oordeelsvormingen en veronderstellingen die het management heeft gehanteerd bij zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
- significante tekortkomingen in de interne beheersing die samenhangen met de inschatting van de continuïteit door het management (zie ook paragrafen A30, A32 en A35).

A101. Bij andere controles dan wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden kan de accountant, in voorkomend geval, naast de vermeldingen die op grond van deze Standaard vereist zijn ook aanvullende onderwerpen bespreken met de met governance belaste personen. Dit kan bijvoorbeeld door te beschrijven op welke wijze de accountant de inschatting door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geëvalueerd.

Het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit (Zie Par. 43)

A102. Wanneer de accountant overweegt om in de controleverklaring een afzonderlijke sectie met het opschrift 'Materiële onzekerheid over de continuïteit' op te nemen, of om het oordeel aan te passen vanwege continuïteitsaangelegenheden, kan de accountant op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften verplicht zijn deze aangelegenheden te melden aan een toepasselijke toezichthoudende, handhavende, regelgevende of andere bevoegde instantie buiten de entiteit. Daarnaast kan de accountant op basis van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften gehouden zijn om een dergelijke rapportage vóór de afgifte van de controleverklaring te overwegen.

Voorbeeld:

In sommige rechtsgebieden bestaan wettelijke vereisten voor vroegtijdige waarschuwingsprocedures. Deze verplichten de accountant om te rapporteren aan een toezichthoudende instantie zodra sprake is van een materiële onzekerheid, zodat een toezichthoudende instantie buiten de entiteit de aangelegenheid kan onderzoeken en zo nodig passende maatregelen kan nemen. Dergelijke procedures kunnen bijvoorbeeld vereisen dat wordt gerapporteerd aan een toezichthoudende instantie op het moment dat de accountant een materiële onzekerheid identificeert over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A103. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften bevatten niet altijd vereisten voor de accountant om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit zoals beschreven in paragraaf 102. In dergelijke gevallen kunnen deze bepalingen de accountant wel het recht geven om de aangelegenheid te melden aan een bevoegde instantie buiten de entiteit, tenzij het verstrekken van deze informatie wordt verhinderd door een verplichting tot geheimhouding op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften. In die omstandigheden kan de accountant ook beslissen om de aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen.

Voorbeelden:

- bij de controle van de financiële overzichten van een financiële instelling kan de accountant op grond van wet- of regelgeving het recht hebben om een toezichthoudende instantie te informeren wanneer sprake is van een materiële onzekerheid;
- relevante ethische voorschriften kunnen vereisen dat de accountant overweegt of aanvullende maatregelen in het algemeen belang nodig zijn. Deze maatregelen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het rapporteren van de aangelegenheid aan een bevoegde instantie buiten de entiteit, ook als daarvoor geen wettelijke of regelgevende verplichting bestaat⁴⁴.

⁴⁴ Zie NV NOCLAR

A104. Factoren die de accountant kan overwegen bij het bepalen of het passend is om de aangelegenheid te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit, zijn onder meer :

- standpunten die zijn afgegeven door een toezichthoudende, handhavende, regelgevende of andere bevoegde instantie buiten de entiteit;
- de vraag of het rapporteren van de aangelegenheid in het algemeen belang is; en
- of het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen tijdig en adequaat maatregelen hebben genomen om in te spelen op de situatie of die te mitigeren.

A105. Het rapporteren van continuïteitsaangelegenheden aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan complexe afwegingen en professionele oordeelsvormingen inhouden. In zulke situaties kan de accountant overwegen om intern te overleggen, bijvoorbeeld binnen het kantoor of een netwerkonderdeel. Ook kan de accountant op vertrouwelijke basis overleg voeren met een toezichthouder of beroepsorganisatie, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving niet is toegestaan of zou leiden tot schending van het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid. Daarnaast kan de accountant overwegen juridisch advies in te winnen om inzicht te krijgen in de beschikbare handelingsmogelijkheden en in de professionele of juridische implicaties van het kiezen van een bepaalde handelwijze.

Bijlage

(Zie Par. A78, A81, A89, A91 en A92)

Voorbeeldteksten omtrent continuïteit

Voor voorbeeldteksten omtrent de continuïteit wordt verwezen naar de NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten

COPYRIGHT, TRADEMARK, AND PERMISSIONS INFORMATION

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © January 2022 by IFAC. All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback provided that each copy bears the following credit line: *“Copyright © January 2022 by the International Federation of Accountants® or IFAC®. All rights reserved. Used with permission of IFAC. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback.”*

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](#) or contact permissions@ifac.org

=====

De structuren en processen die de activiteiten van de IAASB ondersteunen worden gefaciliteerd door de International Federation of Accountants® of IFAC®.

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door een persoon die handelt of nalaat te handelen vertrouwend op het materiaal in deze publicatie, ongeacht of een dergelijke schade wordt veroorzaakt door nalatigheid of anderszins.

De ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘International Federation of Accountants’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, ‘IFAC’, het IAASB-logo, en het IFAC-logo zijn handelsmerken van IFAC, of gedeponeerde handelsmerken en servicemerken van IFAC in de Verenigde Staten en andere landen.

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op via permissions@ifac.org.

De herziene ISA 570 van de IAASB is gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC) in april 2025 in de Engelse taal en zijn vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in mei 2026 en gereproduceerd met toestemming van de IFAC. Het proces van vertalen van Standaard 570 is beoordeeld door de IFAC en in overeenstemming bevonden met "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." De akkoord bevonden tekst van de gehele Standaard 570 is die welke door de IFAC in de Engelse taal is gepubliceerd. IFAC draagt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of voor handelingen die daarvan een gevolg zijn.

De Engelse tekst van ISA 570 © 2025 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

De Nederlandse teksten van Standaard 570 als gevolg van de gewijzigde Standaarden op het gebied van continuïteit © 2026 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: International Standard on Auditing 570, *Going Concern*.

Contact permissions@ifac.org voor toestemming om te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of om soortgelijk gebruik te maken van dit document.

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