

## INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

### ISA 570, CONTINUÏTEIT

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2009 in de Engelse taal gepubliceerd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van de International Federation of Accountants (IFAC). Deze ISA werd in 2009 vertaald in het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC. De goedgekeurde Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2009 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2009 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition - ISBN number: 978-1-934779-92-7

**INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 570 CONTINUÏTEIT**

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen)

**INHOUDSOPGAVE**

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1
Continuïteitsveronderstelling.....	2
Verantwoordelijkheid voor het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.....	3
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor 6-7</i>	
Ingangsdatum .....	8
<b>Doelstellingen</b> .....	9
<b>Vereisten</b>	
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....	10
Het evalueren van de beoordeling door het management .....	12
De periode na de beoordeling door het management .....	15
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd .....	16
Controleconclusies en het rapporteren over de controle .....	17
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang .....	18
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend.....	21
Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden .....	22
Communicatie met de met governance belaste personen .....	23
Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten .....	24
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Continuïteitsveronderstelling .....	A1
<i>Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden</i> .....	A1
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....	A2
<i>Gebeurtenissen of omstandigheden die twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling</i> .....	A2
Financiële gebeurtenissen of omstandigheden	
Operationele gebeurtenissen of omstandigheden	
Overige gebeurtenissen of omstandigheden	
Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden	
<i>Het tijdens de controle alert blijven op controle-informatie over gebeurtenissen of omstandigheden</i> .....	A6

Het evalueren van de beoordeling door het management .....	A7
<i>Beoordeling en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie door de auditor .....</i>	<i>A7</i>
<i>De periode van de beoordeling door het management .....</i>	<i>A10</i>
<i>Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden .....</i>	<i>A11</i>
De periode na de beoordeling door het management .....	A13
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd.....	A15
<i>Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen .....</i>	<i>A16</i>
<i>De periode van beoordeling door het management .....</i>	<i>A17</i>
Controleconclusies en het rapporteren over de controle .....	A19
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang .....	A20
<i>De adequaatheid van toelichting over een onzekerheid van materieel belang .....</i>	<i>A20</i>
<i>Controlerapportering wanneer toelichting over een onzekerheid van materieel belang adequaat is .....</i>	<i>A21</i>
<i>Controlerapportering wanneer toelichting over een onzekerheid van materieel belang niet adequaat is .....</i>	<i>A23</i>
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend.....	A25
Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden .....	A27
International Standard on Auditing (ISA) 570, “Continuïteit”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.	

## **Inleiding**

### **Toepassingsgebied van deze ISA**

1. Deze International Standard on Auditing (ISA) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot de wijze waarop het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert.

[naar boven]

### **Continuïteitsveronderstelling**

2. De continuïteitsveronderstelling houdt in dat een entiteit wordt geacht haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van continuïteit, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te 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 continuïteitsbasis al dan niet relevant zijn (bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsbasis 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. A1)

[naar boven]

## **Verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven**

3. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciet vereiste dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsook standaarden met betrekking tot de aangelegenheden die moeten worden overwogen en de toelichtingen die moeten worden verstrekt in verband met continuïteit. Zo vereist International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een beoordeling maakt van de mogelijkheid van een entiteit om haar continuïteit te handhaven<sup>1</sup>. De nadere vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een beoordeling 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.
4. Andere stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen mogelijk niet expliciet dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aangezien 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 beoordeling 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 beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, houdt in dat het op een bepaald moment een inschatting maakt van inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn hierbij relevant:
  - 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 beoordeling 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 inschatting met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden;
  - iedere inschatting met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat de oordeelsvorming wordt gemaakt. Gebeurtenissen die daarna plaatshebben kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de oordeelsvormingen welke redelijk waren op het moment dat ze werden gemaakt.

[naar boven]

### *Verantwoordelijkheden van de auditor*

6. Het is de verantwoordelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit

---

<sup>1</sup> IAS 1, "Presentatie van de jaarrekening" per 1 januari 2009, de paragrafen 25-26.

te handhaven. Deze verantwoordelijkheid bestaat, 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 beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

7. Zoals in ISA 200<sup>2</sup> beschreven wordt, zijn de mogelijke effecten van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de auditor 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 auditor kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen. Daarom kan het ontbreken van enige referentie aan onzekerheid met betrekking tot continuïteit in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

[naar boven]

### **Ingangsdatum**

8. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen.

[naar boven]

### **Doelstellingen**

- 9 De doelstellingen van de auditor zijn:
  - (a) het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;
  - (b) het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
  - (c) het bepalen van de implicaties voor de controleverklaring.

[naar boven]

### **Vereisten**

#### **Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden**

- 10 Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van ISA 315<sup>3</sup> dient de auditor te overwegen of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij dient de auditor te bepalen of het management reeds een voorlopige beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dient hij: (Zie Par. A2-A5)
  - (a) indien een dergelijke beoordeling is gemaakt, de beoordeling met het management te bespreken en na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en

---

<sup>2</sup> ISA 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing"

<sup>3</sup> ISA 315, "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving", paragraaf 5.

zo ja, hoe het management voornemens is hierop te reageren; of

- (b) indien nog geen beoordeling is gemaakt, de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

11. De auditor dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A6)

[naar boven]

### **Het evalueren van de beoordeling door het management**

12. De auditor dient de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, te evalueren. (Zie Par. A7-A9; A11-A12)
13. Bij het evalueren van de beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de auditor dezelfde periode te hanteren als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn beoordeling te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel door wet of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt. Indien de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betrekking heeft op een periode van minder dan twaalf maanden vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in ISA 560<sup>4</sup>, dient de auditor het management te verzoeken om zijn beoordelingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie Par. A10-A12)
14. Bij het evalueren van de beoordeling door het management dient de auditor te overwegen of de beoordeling door het management alle relevante informatie omvat waarvan de auditor als gevolg van de controle kennis heeft.

[naar boven]

### **De periode na de beoordeling door het management**

15. De auditor dient bij het management inlichtingen in te winnen over zijn kennis van gebeurtenissen of omstandigheden na de periode waarvoor het management een beoordeling heeft gemaakt die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A13-A14)

[naar boven]

### **Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd**

16. Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de auditor, om te bepalen of er al dan niet van een onzekerheid van materieel belang sprake is, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren en na te gaan of er beperkende factoren in het spel zijn. Daartoe dienen met name de volgende werkzaamheden te worden uitgevoerd: (Zie Par. A15)

- (a) het verzoeken aan het management zijn beoordeling te maken als het management

---

<sup>4</sup> ISA 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode", paragraaf 5(a)

nog geen beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;

- (b) het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen met betrekking tot zijn beoordeling van de continuïteit, het evalueren van het feit of de uitkomsten van deze plannen de situatie waarschijnlijk kunnen verbeteren en of de plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn; (Zie Par. A16)
- (c) als de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het overwegen van toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden in het kader van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen: (Zie Par. A17-A18)
  - (i) het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en
  - (ii) het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die aan de prognose ten grondslag liggen;
- (d) het overwegen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn beoordeling heeft gemaakt;
- (e) het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met betrekking tot hun plannen voor toekomstige maatregelen en de haalbaarheid van deze plannen.

[naar boven]

#### **Controleconclusies en het rapporteren over de controle**

17. Op basis van de verkregen controle-informatie dient de auditor een conclusie te trekken of er op grond van zijn oordeelsvorming sprake is van een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er is sprake van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoet van dien aard is dat, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor:
- (a) de getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouwbeeld-stelsel; of
  - (b) het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel. (Zie Par. A19)

[naar boven]

#### **Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang**

18. Indien de auditor concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dient de auditor na te gaan of de financiële overzichten:
- (a) een adequate beschrijving vormen van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en
  - (b) duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen

doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A20)

19. Indien de financiële overzichten adequate toelichting daarover bevatten, dient de auditor een goedkeurend oordeel te formuleren en een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde:
- (a) te benadrukken dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de gebeurtenis of omstandigheid die significante twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
  - (b) de aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten waarin de in paragraaf 18 genoemde aangelegenheden worden toegelicht. (Zie ISA 706<sup>5</sup>) (Zie Par. A21-A22)
20. Indien de financiële overzichten geen adequate toelichting bevatten, dient de auditor naargelang passend een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel te formuleren overeenkomstig ISA 705.<sup>6</sup> De auditor dient in de controleverklaring te vermelden dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A23-A24)

[naar boven]

#### **Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend**

21. Indien bij het opstellen van de financiële overzichten van continuïteit is uitgegaan, maar het hanteren door het management in de financiële overzichten van de continuïteitsveronderstelling op grond van de oordeelsvorming van de auditor niet passend is, dient de auditor een afkeurend oordeel te formuleren. (Zie Par. A25-A26)

[naar boven]

#### **Het management is niet bereid zijn beoordeling te maken of uit te breiden**

22. Indien het management niet bereid is zijn beoordeling te maken of uit te breiden wanneer het daar door de auditor om verzocht wordt, dient de auditor de implicaties voor de controleverklaring te overwegen. (Zie Par. A27)

[naar boven]

#### **Communicatie met de met governance belaste personen**

23. Tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit<sup>7</sup> betrokken zijn, dient de auditor aan de met governance belaste personen mededeling te doen van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aan de met governance belaste personen dient met name te worden meegedeeld:
- (a) of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
  - (b) of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten passend is; en

---

<sup>5</sup> ISA 706, "Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor".

<sup>6</sup> ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor".

<sup>7</sup> ISA 260, "Communicatie met de met governance belaste personen", paragraaf 13.



(c) of de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn.

[naar boven]

### **Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten**

24. Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of de met governance belaste personen na de datum van de financiële overzichten, dient de auditor inlichtingen in te winnen over de redenen voor de vertraging. Indien de auditor van mening is dat de vertraging op gebeurtenissen of omstandigheden in verband met de continuïteitsbeoordeling betrekking kan hebben, dient hij de aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in paragraaf 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de auditor met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang te overwegen, zoals beschreven in paragraaf 17.

[naar boven]

\*\*\*

## **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

### **Continuïteitsveronderstelling (Zie Par. 2)**

*Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden*

A1. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Zo behandelt de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 de kwestie van de mogelijkheid van een entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven.<sup>8</sup> Risico's met betrekking tot continuïteit kunnen zich voordoen, maar zijn niet beperkt tot, situaties waarin entiteiten in de publieke sector een winstogmerk hebben, overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Als gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven, gelden onder meer situaties waarin de entiteit in de publieke sector niet over de financiële middelen beschikt om te kunnen voortbestaan of wanneer beleidsbesluiten worden genomen die van invloed zijn op de diensten die door de entiteit in de publieke sector worden verleend.

[naar boven]

### **Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden**

*Gebeurtenissen of omstandigheden die twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling (Zie Par. 10)*

A2. Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. Deze opsomming is niet limitatief, noch impliceert het feit dat een of meer van deze gebeurtenissen of omstandigheden optreedt altijd dat er van een onzekerheid van materieel belang sprake is.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- 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

---

<sup>8</sup> IPSAS 1, "Presentation of Financial Statements" per 1 januari 2007, de paragrafen 38-41.

termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;

- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- 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;
- onmogelijk om crediteuren op de vervaldatum te betalen;
- onmogelijk om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen;

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

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

Overige gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

De significantie van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van de onmogelijkheid van een entiteit om haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden geneutraliseerd door plannen van het management om op andere manieren adequate kasstromen in stand te houden, zoals het afstoten van activa, schuldherschikking, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door het aanboren van een andere geschikte toeleveringsbron.

A3. De risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 10 helpen de auditor vast te stellen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijk probleem is en wat de impact ervan is op de planning van de controle. Deze werkzaamheden bieden tevens de gelegenheid voor

tijdsgerichte besprekingen met het management, waaronder de bespreking van plannen en oplossingen van het management voor geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A4. De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar mogelijkheid om weerstand te bieden aan nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten zijn mogelijk in staat snel te reageren om kansen ten volle te benutten, maar beschikken mogelijk niet over voldoende reserves om hun activiteiten voort te zetten.
- A5. Omstandigheden die voor kleine entiteiten in hoge mate relevant zijn, zijn onder meer het risico dat banken en overige kredietverschaffers hun steun aan de entiteit stopzetten, alsmede het eventuele verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een sleutelfunctionaris of het recht om te werken onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere juridische overeenkomst.

[naar boven]

*Het tijdens de controle alert blijven op controle-informatie over gebeurtenissen of omstandigheden (Zie Par. 11)*

- A6. ISA 315 vereist van de auditor om zijn risico-inschatting te herzien en de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen wanneer in de loop van de controle aanvullende controle-informatie wordt verkregen die van invloed is op de risico-inschatting van de auditor.<sup>9</sup> Indien, nadat de auditor de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het naast het uitvoeren van de in paragraaf 16 opgenomen procedures noodzakelijk zijn de inschatting door de auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien. Het bestaan van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan ook van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de auditor om op de ingeschatte risico's in te spelen. ISA 330<sup>10</sup> stelt hierover vereisten en leidraden vast.

[naar boven]

### **Het evalueren van de beoordeling door het management**

*Beoordeling en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie door de auditor (Zie Par. 12)*

- A7. De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is een cruciaal element bij het overwegen door de auditor van de wijze waarop het management de continuïteitsveronderstelling hanteert.
- A8. Het is niet aan de auditor om het ontbreken van analyses van het management recht te zetten. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat, ondanks het feit dat het management zijn beoordeling niet met een gedetailleerde analyse heeft onderbouwd, de auditor een conclusie formuleert betreffende het feit of de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is gehanteerd. Bijvoorbeeld wanneer een onderneming in het verleden steeds winstgevend is geweest en steeds over voldoende financiële middelen heeft beschikt, kan het management zonder verregaande analyse zijn beoordeling maken. In dat geval kan de auditor zonder nadere evaluatiewerkzaamheden de beoordeling door het management op haar geschiktheid evalueren indien de auditor uit zijn overige controlewerkzaamheden voldoende kan concluderen dat het management in de gegeven omstandigheden bij het opstellen van de

---

<sup>9</sup> ISA 315, paragraaf 31.

<sup>10</sup> ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

financiële overzichten op passende wijze van continuïteit is uitgegaan.

A9. In andere omstandigheden kan het evalueren van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist op grond van paragraaf 12, inhouden dat een evaluatie wordt gemaakt van het proces dat het management heeft gevolgd om de beoordeling te maken, van de veronderstellingen waarop de beoordeling wordt gebaseerd, alsmede van plannen van het management voor toekomstige maatregelen en van de vraag of plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn.

[naar boven]

*De periode van de beoordeling door het management (Zie Par. 13)*

A10. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management vereisen, geven de periode aan waarover het management met alle beschikbare informatie rekening is vereist te houden<sup>11</sup>.

[naar boven]

*Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 12-13)*

A11. In veel gevallen is het mogelijk dat het management bij kleinere entiteiten geen gedetailleerde beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteit en verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. Desondanks dient, overeenkomstig de vereisten van deze ISA, de auditor een evaluatie te maken van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor kleinere entiteiten kan het passend zijn om de middellange- en langetermijnfinanciering van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management door voldoende documentaire informatie onderbouwd kunnen worden en niet strijdig zijn met het inzicht van de auditor in de entiteit. Daarom is het mogelijk om aan het in paragraaf 13 opgenomen vereiste dat de auditor het management verzoekt zijn beoordeling uit te breiden bijvoorbeeld te voldoen door met betrekking tot onderbouwende documentatie, zoals nieuwe leveringsorders, die op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.

A12. Voortdurende steun door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van kleine entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Als een kleine entiteit grotendeels uit een lening van de eigenaar-bestuurder wordt gefinancierd, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden teruggetrokken. Het voortbestaan van een kleine entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhangen van het feit dat een eigenaar-bestuurder een lening aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren achterstelt, of een lening aan de entiteit ondersteunt door er met zijn persoonlijke bezittingen als onderpand borg voor te staan. In dergelijke omstandigheden kan de auditor geschikte documentaire informatie over de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder of van de borgstelling verkrijgen. Als een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de auditor de mogelijkheid van de eigenaar-bestuurder om aan de steunverplichtingen te voldoen evalueren. Bovendien kan de auditor om schriftelijke bevestiging van de voorwaarden van die steun en de intentie of de afspraak van de eigenaar-bestuurder verzoeken.

[naar boven]

---

<sup>11</sup> Volgens IAS 1 bijvoorbeeld dient het om een periode van ten minste twaalf maanden vanaf de einddatum van de verslagperiode te gaan.

### **De periode na de beoordeling door het management (Zie Par. 15)**

A13. Zoals op grond van paragraaf 11 vereist, blijft de auditor alert op de mogelijkheid dat er na de door het management gehanteerde beoordelingsperiode bekende, al dan niet geplande, gebeurtenissen of omstandigheden plaatsvinden die vragen kunnen oproepen over de vraag of het passend is dat het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert. Omdat bij het rekening houden met gebeurtenissen of omstandigheden die zich verder in de toekomst afspelen de mate van onzekerheid in verband met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of omstandigheid verder in de toekomst ligt, is het nodig dat de aanwijzingen voor continuïteitsproblemen significant zijn voordat de auditor verdere maatregelen dient te overwegen. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd, kan het nodig zijn dat de auditor het management verzoekt bij de beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven de mogelijke significantie van de gebeurtenis of omstandigheid te evalueren. In die omstandigheden zijn de procedures van paragraaf 16 van toepassing.

A14. Behalve het verzoeken om inlichtingen bij het management draagt de auditor geen verantwoordelijkheid om andere controlewerkzaamheden uit te voeren voor het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om na de door het management beoordeelde periode die, zoals besproken in paragraaf 13, ten minste twaalf maanden vanaf de datum van de financiële overzichten bedraagt, haar continuïteit te handhaven.

[naar boven]

### **Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd (Zie Par. 16)**

A15. Onder meer de volgende controlewerkzaamheden zijn relevant voor het vereiste in paragraaf 16:

- het analyseren en met het management bespreken van kasstroom-, winst- en overige relevante prognoses;
- het analyseren en bespreken van de laatste beschikbare tussentijdse financiële overzichten van de entiteit;
- het lezen van de voorwaarden van de zekerheidstellingen en leningsovereenkomsten alsmede het vaststellen of deze eventueel zijn geschonden;
- het lezen van notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van de met governance belaste personen en van relevante commissies op aanwijzingen voor financieringsmoeilijkheden;
- het verzoeken om inlichtingen bij de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot het bestaan van rechtszaken en claims, alsmede de redelijkheid van de beoordelingen door het management inzake de uitkomst hiervan en de schatting van de financiële implicaties hiervan;
- het bevestigen van het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten teneinde te voorzien in of ter behoud van financiële ondersteuning met verbonden partijen en derden, alsmede het beoordelen van de financiële mogelijkheid van die partijen om aanvullende financieringen te verschaffen;
- het evalueren van de plannen van de entiteit om met onuitgevoerde opdrachten van klanten om te gaan;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode teneinde gebeurtenissen te identificeren waardoor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, wordt beperkt of

op anderszins beïnvloed;

- het bevestigen van het bestaan, de voorwaarden en de adequaatheid van leningsfaciliteiten;
- het verkrijgen en beoordelen van rapportages over regelgevende/toezichthoudende acties;
- het bepalen van de adequaatheid van steun voor de eventuele geplande afstoting van activa.

[naar boven]

*Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen (Zie Par. 16(b))*

A16. In het kader van de evaluatie van plannen van het management voor toekomstige maatregelen kan bij het management navraag worden gedaan naar zijn plannen voor toekomstige maatregelen, waaronder bijvoorbeeld zijn plannen om activa te liquideren, geld te lenen of schulden te herstructureren, uitgaven te verminderen of te vertragen dan wel het kapitaal uit te breiden.

[naar boven]

*De periode van beoordeling door het management (Zie Par. 16(c))*

A17. Naast de op grond van paragraaf 16(c) vereiste werkzaamheden kan de auditor een vergelijking maken tussen:

- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende recente voorgaande perioden en de historische resultaten; en
- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende de lopende periode en de tot op heden behaalde resultaten.

A18. Als het management onder meer van blijvende ondersteuning door derden uitgaat, hetzij door het achterstellen van leningen, verbintenissen tot het behouden van of het voorzien in aanvullende financiering, dan wel borgstellingen, en die ondersteuning van belang is voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het voor de auditor noodzakelijk zijn om te overwegen een schriftelijke bevestiging (van onder meer de voorwaarden) door die derden te vragen en informatie te verkrijgen over hun mogelijkheid om dergelijke ondersteuning te verschaffen.

[naar boven]

**Controleconclusies en het rapporteren over de controle (Zie Par. 17)**

A19. De uitdrukking “onzekerheid van materieel belang” wordt in IAS 1 gebruikt bij het behandelen van de onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en waarover in de financiële overzichten informatie dient te worden verstrekt. In sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt in dergelijke omstandigheden de term “significante onzekerheid” gebruikt.

[naar boven]

**Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang**

*De adequaatheid van toelichting over een onzekerheid van materieel belang (Zie Par. 18)*

A20. Het vaststellen van de adequaatheid van de in het financiële overzicht opgenomen toelichting kan inhouden dat dient te worden nagegaan of de informatie de aandacht van de lezer expliciet vestigt op de mogelijkheid dat de entiteit mogelijk niet in staat is om in

het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te blijven realiseren en haar verplichtingen te blijven nakomen.

[naar boven]

*Controlerapportering wanneer toelichting over een onzekerheid van materieel belang adequaat is (Zie Par. 19)*

A21. Hierna volgt een voorbeeld van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden wanneer de auditor overtuigd is van de adequaatheid van de informatie in de toelichting:

*Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden*

Zonder een oordeel met beperking te formuleren, vestigen wij de aandacht op toelichting X in de financiële overzichten waarin vermeld wordt dat de vennootschap tijdens het boekjaar dat eindigde op 31 december 20X1 een nettoverlies van ZZZ heeft geleden en op die datum de schulden op korte termijn van de vennootschap de totale activa met YYY overschreden. Deze omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting X uiteengezet zijn, wijzen op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.”

A22. In situaties waarin meerdere onzekerheden van materieel belang bestaan welke significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de auditor het passend achten in buitengewoon zeldzame gevallen een oordeelonthouding te formuleren in plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen. ISA 705 verschaft dienaangaande leidraden.

[naar boven]

*Controlerapportering wanneer toelichting over een onzekerheid van materieel belang niet adequaat is (Zie Par. 20)*

A23. Hierna volgt een voorbeeld van relevante paragrafen wanneer een oordeel met beperking dient te worden geformuleerd:

*Onderbouwing van het oordeel met beperking*

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap lopen af en de uitstaande bedragen dienen op 19 maart 20X1 te worden betaald. De vennootschap is niet in staat geweest om een nieuwe overeenkomst of vervangende financiering te verkrijgen. Deze situatie wijst op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, waardoor de vennootschap mogelijk niet in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. De financiële overzichten (en de daarbij horende toelichting) verschaffen geen volledige informatie over dit feit.

*Oordeel met beperking*

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten, met uitzondering van de onvolledige toelichting van de informatie als bedoeld in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking”, in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel “geven zij een getrouw beeld”) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, alsmede van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met ...”

A24. Hierna volgt een voorbeeld van de relevante paragrafen wanneer een afkeurend oordeel dient te worden geformuleerd:

### *Onderbouwing van het afkeurend oordeel*

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap zijn komen af te lopen en het uitstaande bedrag diende op 31 december 20X0 te worden betaald. De vennootschap is niet in staat geweest een nieuwe overeenkomst of vervangende financiering te verkrijgen en overweegt het faillissement aan te vragen. Deze gebeurtenissen wijzen op een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, waardoor zij mogelijk niet in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. De financiële overzichten (en de daarbij horende toelichting) verschaffen geen informatie over dit feit.

### *Afkeurend oordeel*

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten als gevolg van het ontbreken van de in de paragraaf “Onderbouwing van het afkeurende oordeel” genoemde informatie geen getrouwe weergave (dan wel “geven zij geen getrouw beeld”) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, noch van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met ...

[naar boven]

### **Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend (Zie Par. 21)**

A25. Indien de financiële overzichten op basis van continuïteit zijn opgesteld, maar het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten op grond van de oordeelsvorming van de auditor niet passend is, is het vereiste op grond van paragraaf 21 dat de auditor een afkeurend oordeel formuleert, van toepassing, ongeacht of de financiële overzichten toelichting bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.

A26. Indien van het management van de entiteit wordt vereist, dan wel indien het management ervoor kiest, om financiële overzichten op te stellen wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, worden de financiële overzichten opgesteld op een alternatieve basis (bijvoorbeeld op liquidatiebasis). De auditor kan in staat zijn om een controle uit te voeren op die financiële overzichten op voorwaarde dat de auditor vaststelt dat de alternatieve basis in de omstandigheden een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving is. De auditor kan in staat zijn om een niet aangepast oordeel over die financiële overzichten te formuleren, op voorwaarde dat daarin adequate toelichting is opgenomen, maar hij kan het passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve basis en op de redenen om deze te hanteren.

[naar boven]

### **Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden (Zie Par. 22)**

A27. In bepaalde omstandigheden kan de auditor het noodzakelijk achten het management te verzoeken zijn beoordeling te maken of uit te breiden. Indien het management daartoe niet bereid is, kan een oordeel met beperking of een oordeelonthouding in de controleverklaring passend zijn, omdat de auditor misschien in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie betreffende het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten te verkrijgen, zoals controle-informatie met betrekking tot het bestaan van plannen die het management heeft opgesteld of met betrekking tot het bestaan van andere beperkende factoren.

[naar boven]