

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1151

Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring

13-12-2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a solid black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

NBA-handreiking 1151 - Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring

NBA-handreiking 1151	Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring
Van toepassing op:	Wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden
Onderwerp:	Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring
Datum:	13 december 2022
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen. De NBA aanbevelingen in deze handreiking geven een voorkeur van uitwerking weer in de situatie dat er meerdere opties zijn.

Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Sectie 'Controleaanpak continuïteit'	4
1.3 Geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' bij een oordeelonthouding	5
1.4 Geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' bij discontinuïteit	5
2 Doelstelling handreiking	6
3 Verantwoordelijkheden	7
3.1 Verantwoordelijkheid bestuur	7
3.2 Verantwoordelijkheid accountant	8
4 De wijze waarop de accountant gaat rapporten over continuïteit	10
4.1 Scenario 1: geen serieuze bedreiging van de continuïteit	11
4.1.1 Verslaggeving rechtspersoon	11
4.1.2 Rapportage accountant	11
4.2 Scenario 2: onzekerheid over continuïteit	11
4.2.1 Verslaggeving rechtspersoon	12
4.2.2 Rapportage accountant	14
4.3 Scenario 3: Gerede twijfel / ernstige onzekerheid over continuïteit / materieel belang	16
4.3.1 Verslaggeving rechtspersoon	16
4.3.2 Rapportage accountant	17
4.4 Beslisboom	18
Bijlage 1: Tekst van de aanpassingen van Standaard 700	19

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

In december 2021 is Standaard 700 aangepast. Op grond van de aangepaste Standaard 700.29A dienen accountants in controleverklaringen behorend bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden¹ voortaan een sectie 'Controleaanpak continuïteit' op te nemen.

De verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan de nieuwe regelgeving vrijwillig worden toegepast. De accountant kan de nieuwe regelgeving ook vervroegd toepassen. Op een controle die betrekking heeft op rapporteringsperiode die eindigt vóór 15 december 2022 is de toepassing van paragraaf 29A van Standaard 700 niet verplicht. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

1.2 Sectie 'Controleaanpak continuïteit'

Naar aanleiding van de aanpassing van Standaard 700 neemt de accountant in de controleverklaringen een sectie 'Controleaanpak continuïteit' op. In de sectie 'Controleaanpak continuïteit' beschrijft de accountant op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op:

- het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten; en (waar van toepassing)
- gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

De accountant bepaalt op basis van professionele oordeelsvorming de mate van gedetailleerdheid van de beschrijving en baseert zich daarbij op specifieke omstandigheden en de complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A² kan de accountant (een combinatie van) de volgende elementen beschrijven:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.

De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren wanneer geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle (Standaard 700.A41A).

De beschrijving kan worden geïntegreerd in:

- de sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit (Standaard 570.22); of
- de sectie kernpunten van de controle (Standaard 701³, rekening houdend met Standaard 701.15).

NBA aanbeveling

Het verdient de aanbeveling om de beschrijving te integreren in genoemde secties indien deze van toepassing zijn en dit de leesbaarheid van de controleverklaring ten goede komt. Bijvoorbeeld om te voorkomen dat in meerdere secties in de controleverklaring over het onderwerp continuïteit wordt gerapporteerd.

Indien we in deze handreiking spreken over continuïteitsrisico's, dan doelen we op 'gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar

¹ Hierna voor de leesbaarheid aangeduid met jaarrekening en waar dat van toepassing is jaarverslag of bestuursverslag.

² Zie Bijlage 1 voor de tekst van de aanpassing van de Standaard 700.

³ Standaard 701 is van toepassing op OOB's of andere beursgenoteerde ondernemingen én omstandigheden wanneer de accountant anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. (Standaard 700.5). Als dan is Standaard 700.31 van toepassing waarin staat: 'Wanneer van de accountant anderszins op grond van wet- of regelgeving is vereist om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, of wanneer hij hiertoe besluit, dient hij dit overeenkomstig Standaard 701 te doen. (Zie Par. A40, A41 en A42)'.

Wanneer de accountant voor een niet-oob ertoe besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, dient hij ook de secties 'Materialiteit' en 'Reikwijdte van de groepscontrole' in de controleverklaring op te nemen in overeenstemming met paragrafen 29E en 29F.

continuïteit te handhaven' (Standaard 570.10). Deze terminologie wordt gebruikt om de leesbaarheid van deze handreiking te bevorderen. Voorbeelden van potentiële continuïteitsrisico's zijn opgenomen in Standaard 570.A3 en RJ 170.303.

1.3 Geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' bij een oordeelonthouding

De sectie 'Controleaanpak continuïteit' wordt niet opgenomen als door de accountant een controleverklaring van oordeelonthouding wordt afgegeven (Standaard 700.29D). Communicatie van deze aangelegenheden kan suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn in relatie tot die aangelegenheden dan gepast zou zijn in de omstandigheden en zou inconsistent zijn met de oordeelonthouding bij de financiële overzichten als geheel. Zie hiervoor ook de nadere toelichting in Standaard 705.A26.

1.4 Geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' bij discontinuïteit

De situatie van discontinuïteit is niet in scope van Standaard 700. De continuïteitsveronderstelling wordt niet toegepast bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten waarbij sprake is van discontinuïteit ([zie ook hoofdstuk 4](#)).

Dus buiten de scope van de Standaard en deze handreiking vallen onder meer de situaties dat:

- duurzame voortzetting van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon onmogelijk is geworden doordat de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen kan voldoen en voldoende aanvullende medewerking van belanghebbenden niet kan worden verkregen;
- de rechtspersoon is opgericht voor bepaalde tijd en de liquidatie dan wel staking van alle bedrijfsactiviteiten zich voltrekt volgens een bij oprichting bepaald scenario waarin de rechtspersoon naar verwachting aan al zijn verplichtingen zal voldoen, of na oprichting van de rechtspersoon is besloten de rechtspersoon te liquideren dan wel alle bedrijfsactiviteiten te staken waarbij de rechtspersoon naar verwachting aan al zijn verplichtingen zal voldoen.

2 Doelstelling handreiking

De doelstelling van deze handreiking is nadere uitleg te geven aan accountants met betrekking tot de sectie 'Controleaanpak continuïteit' in de controleverklaring. Deze handreiking beschrijft de verantwoordelijkheden ten aanzien van continuïteit (hoofdstuk 3) en de wijze waarop de accountant rapporteert over continuïteit (hoofdstuk 4).

3 Verantwoordelijkheden

3.1 Verantwoordelijkheid bestuur

De jaarrekening wordt opgesteld door het bestuur van de entiteit onder toezicht van de met governance belaste personen (indien aanwezig) in overeenstemming met het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel.

De jaarrekening (opgesteld op basis van Titel 9 Boek 2 BW) geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon (artikel 2:362 lid 1 BW).

Bij toepassing van de grondslagen en regels voor het opstellen van jaarrekeningen vormt het bestuur van de entiteit zich verschillende oordelen en schattingen die een belangrijke invloed hebben op de in de jaarrekening opgenomen bedragen. Indien het voor het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht noodzakelijk is, dient het bestuur de aard van deze oordelen en schattingen inclusief de bijbehorende veronderstellingen toe te lichten (RJ 110.106, 110.129, 2:362 lid 4 en IAS 1.122). Dit is ook van toepassing op oordelen en schattingen met betrekking tot de toegepaste continuïteitsveronderstelling, voor zover noodzakelijk voor het bereiken van het hiervoor genoemde vereiste inzicht. IAS 1 vereist dat het bestuur of management een inschatting maakt van het vermogen van een entiteit om de continuïteit te handhaven.

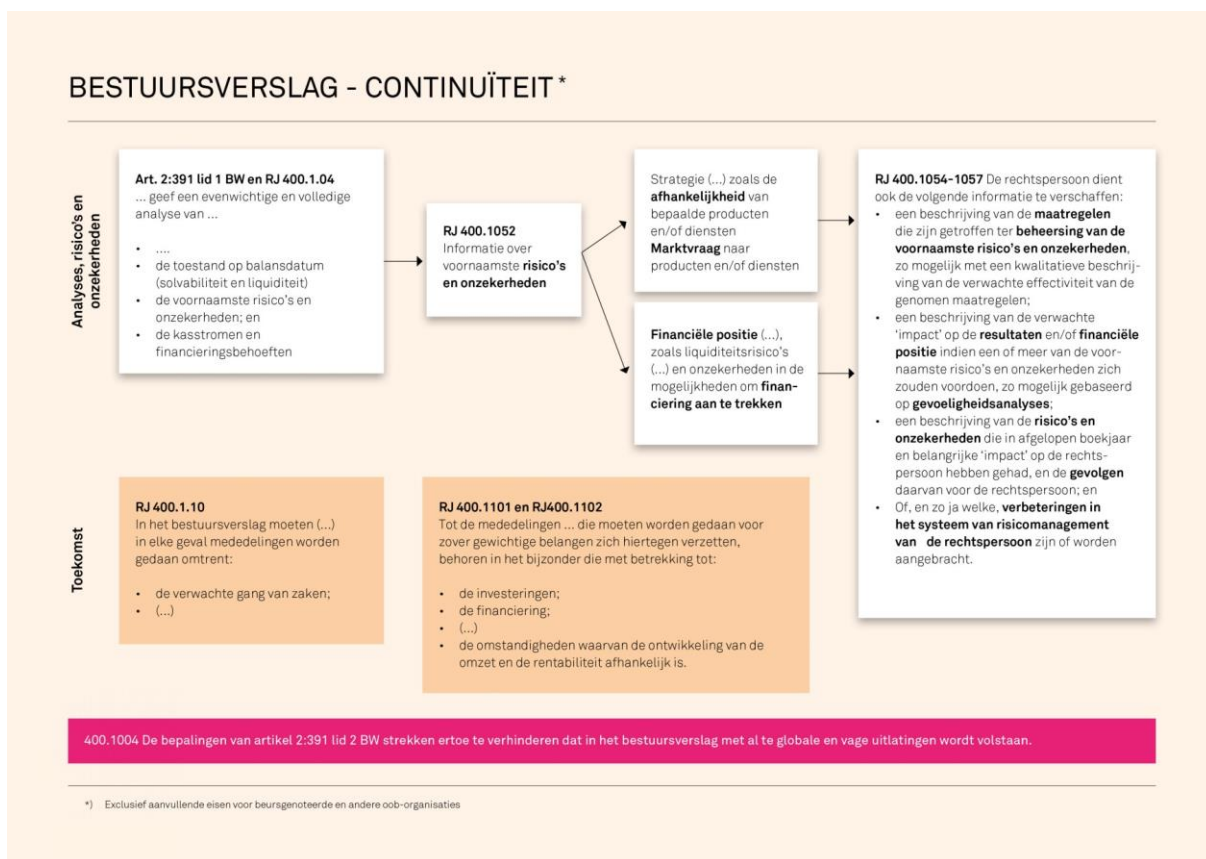
Indien ernstige onzekerheid bestaat over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon dient een adequate uiteenzetting van de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeert in de toelichting te worden opgenomen (RJ 170.305 en IAS 1.25).

Naast de jaarrekening stelt het bestuur ook een bestuursverslag op (micro- en kleine rechtspersonen zijn hiervan vrijgesteld) (RJ 400, Titel 9 Boek 2 BW afdeling 7). In het bestuursverslag doet het bestuur schriftelijk verslag omtrent de gang van zaken bij de rechtspersoon en het door de rechtspersoon gevoerde beleid. Dit omvat mede het onderwerp continuïteit.

RJ 400.1.04 stelt dat bij de bespreking in het bestuursverslag door middel van een evenwichtige en volledige analyse ten minste aan de volgende aspecten aandacht dient te worden besteed:

- de ontwikkeling gedurende het boekjaar;
- de behaalde omzet en resultaten;
- de toestand op balansdatum (solvabiliteit en liquiditeit);
- de voornaamste risico's en onzekerheden; en
- de kasstromen en financieringsbehoeften.

Deze analyse moet op grond van artikel 2:391 lid 1 BW in overeenstemming zijn met de omvang en complexiteit van de rechtspersoon en van de groepsmaatschappijen waarvan de financiële gegevens in zijn jaarrekening zijn opgenomen. Dit stelt de gebruiker van het bestuursverslag in staat zich een goed beeld te vormen van mogelijke gebeurtenissen of ontwikkelingen met belangrijke gevolgen voor de resultaten, de financiële positie of de continuïteit van bepaalde activiteiten van de rechtspersoon zelf, of de groep indien de rechtspersoon aan het hoofd van een groep staat.



De mate van detail waarin het bestuur informatie in de jaarrekening en het bestuursverslag verschaft over de door haar verrichte beoordeling van de continuïteit is afhankelijk van het scenario waarin de entiteit zich bevindt ([zie hoofdstuk 4](#)). De door het bestuur verschaft informatie dient vervolgens als basis voor de rapportage door de accountant in de controleverklaring over de werkzaamheden en, indien van toepassing, over uitkomsten en/of belangrijke waarnemingen.

3.2 Verantwoordelijkheid accountant

Op grond van de gewijzigde Standaard 700 rapporteert de accountant over de door de accountant verrichte werkzaamheden met betrekking tot de door het bestuur toegepaste continuïteitsveronderstelling, eventueel inbegrepen een indicatie van de uitkomsten van de werkzaamheden en/of belangrijke waarnemingen.

Op basis van Standaard 700.29A kan de accountant dit doen in:

- de sectie 'Controleaanpak continuïteit'; of – waar van toepassing -
- de verplichte Standaard 570 sectie inzake onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit; of
- de sectie 'Kernpunten van de controle'.

NBA aanbeveling

Standaard 700 geeft aan dat de beschrijving proportioneel moet zijn ten opzichte van de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. Teneinde te komen tot een voor de gebruiker nuttige rapportage is het belangrijk dat deze niet resulteert in standaard (generieke) teksten. In dat kader is het van belang dat de beschrijving van de werkzaamheden en eventuele bevindingen en/of aanbevelingen zo goed mogelijk toegespitst is op de specifieke situatie. Algemeen of standaard taalgebruik wordt zoveel mogelijk vermeden. Het beperken van vakjargon kan eveneens een positief effect hebben op het begrip van de beoogde gebruikers.

De accountant brengt een oordeel tot uitdrukking over de vraag of de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt, in overeenstemming met een van toepassing zijnde getrouw-beeld-stelsel inzake financiële verslaggeving. De accountant is in beginsel

geen verschaffer van originele informatie (informatie over de rechtspersoon die niet anderszins openbaar is gemaakt door het bestuur).

Wanneer in de jaarrekening op te nemen informatie door de accountant als noodzakelijk wordt beschouwd om een getrouwe weergave te vormen, niet is opgenomen door het bestuur dient de accountant het bestuur of de met governance belaste personen aan te sporen om de betreffende informatie alsnog op te nemen (Standaard 700.14 en 18).

Indien de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de accountant:

- a de niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
- b in de sectie Basis voor ons oordeel de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
- c tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen (Standaard 705.23).

Daarom is het van belang dat het bestuur zelf in de jaarrekening (en het bestuursverslag, waar van toepassing) de relevante informatie verschaft conform het van toepassing zijnde getrouw-beeld-verslaggevingsstelsel.

4 De wijze waarop de accountant gaat rapporten over continuïteit

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle (Standaard 700.A41A).

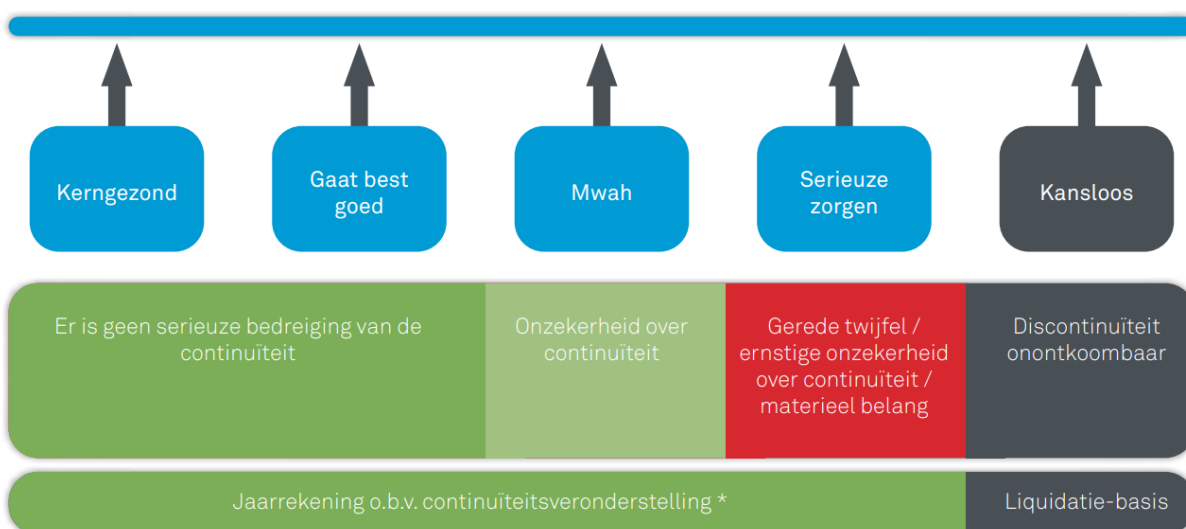
De accountant kan (een combinatie van) de volgende elementen beschrijven:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.

Indien er geen continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen (Standaard 700.A41A).

Gecombineerd met de terminologie in de huidige wet- en regelgeving is de toepassing van het continuïteitscontinuüm op de jaarrekening als volgt te visualiseren. Het plaatje hieronder is identiek aan de [continuïteitsgids](#)⁴.

Het continuïteitscontinuüm



* zie pagina 6 van de [continuïteitsgids](#).

Figuur 1: het continuïteitscontinuüm

Het plaatje moet worden gelezen na het evalueren van, indien van toepassing, mitigerende maatregelen en realisatie van verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur.

In de volgende paragrafen worden de verschillende scenario's binnen het continuïteitscontinuüm uitgewerkt. Ook zijn er voor ieder scenario voorbeeldteksten uitgewerkt. De positionering van deze tekst in de controleverklaring blijkt uit de [NBA voorbeeldteksten](#).

In de 'kansloze situatie' is sprake van onontkoombare discontinuïteit. Van onontkoombare discontinuïteit is sprake als duurzame voortzetting van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon onmogelijk is geworden doordat de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen en voldoende aanvullende medewerking van belanghebbenden niet kan worden verkregen (RJ 170.103). De grondslagen uitgaande van onontkoombare discontinuïteit worden ook wel aangeduid als grondslagen uitgaande van liquidatie van het geheel der

⁴ De Continuïteitsgids is een uitgave van de Stuurgroep Publiek Belang (september 2021); zie de link <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/continuïteitsgids-02-11.pdf>.

werkzaamheden of grondslagen op liquidatiebasis (RJ 170.201). Discontinuïteit in alle vormen valt buiten de scope van Standaard 700 en wordt daarom niet in deze NBA-handreiking behandeld (zie ook hoofdstuk 1.4).

Verder wordt opgemerkt dat andere stelsels inzake financiële verslaggeving mogelijk niet expliciet vereisen dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Echter, waar de continuïteitsveronderstelling niettemin van fundamenteel belang is bij het opstellen van financiële overzichten, moet het management een beoordeling maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dit niet expliciet maakt (Standaard 570.4).

Tenslotte wordt ten aanzien van het rapporteren over de continuïteit in de controleverklaring van decentrale overheden toegestaan om de huidige terminologie in dit kader te handhaven. Dat betekent dat een andere term dan continuïteit mag worden gehanteerd om misverstanden te voorkomen. In deze controleverklaring wordt namelijk gesproken over het vermogen van de decentrale overheid om de risico's vanuit de bedrijfsvoering financieel op te vangen en de bedrijfsvoering zonder tussenkomst van de toezichthouder voort te zetten.

4.1 Scenario 1: geen serieuze bedreiging van de continuïteit

De situaties waarin de organisatie 'kerngezond' is, of waarin het 'best goed gaat' zijn beiden onderdeel van het eerste scenario 'geen serieuze bedreiging van de continuïteit'. In dit scenario hebben zowel het bestuur als de accountant geen continuïteitsrisico's geïdentificeerd. Hierdoor zijn geen aanvullende maatregelen, zoals toegezegde financiële ondersteuning door een derde, nodig om de continuïteit te waarborgen.

4.1.1 Verslaggeving rechtspersoon

Er gelden voor dit scenario geen specifieke toelichtingsvereisten ten aanzien van continuïteitsrisico's voor de jaarrekening en het bestuursverslag.

4.1.2 Rapportage accountant

De accountant rapporteert in scenario 1 in de controleverklaring over continuïteit als volgt:

Optie	Uitgebreide controleverklaring ⁵	Voorbeeld ⁶	Niet uitgebreide controleverklaring ⁷	Voorbeeld
1	De sectie 'Controleaanpak continuïteit'	1	De sectie 'Controleaanpak continuïteit'	1

In dit scenario mag de rapportage van de accountant beperkt zijn tot de beschrijving in verkorte vorm van de werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen met betrekking tot het hanteren van de continuïteitsveronderstelling (Standaard 700.A41A). Deze beschrijving kan eventueel een verwijzing naar toelichtingen ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling in de jaarrekening en/of het bestuursverslag bevatten.

De verwachting is dat de aandacht die van de accountant is vereist bij de uitvoering van de controle van de gehanteerde continuïteitsveronderstelling in dit scenario niet significant is. Daarom zal in dat geval deze aangelegenheid bij de uitgebreide controleverklaring niet in aanmerking komen als een kernpunt van de controle.

4.2 Scenario 2: onzekerheid over continuïteit

In scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' ('mwah' genoemd in figuur 1 van het continuïteitscontinuüm), heeft het bestuur op basis van haar analyse en/of de accountant op basis van

⁵ Onder een uitgebreide controleverklaring wordt verstaan een controleverklaring waarin kernpunten van de controle, zoals beschreven in Standaard 701, zijn opgenomen. In de praktijk wordt deze ook aangeduid als Long Form Auditor's Report (LFAR).

⁶ Zie bijlage met voorbeeldteksten incl. opties.

⁷ De niet-uitgebreide controleverklaring bevat geen Standaard 701 kernpunten van de controle.

de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden één of meerdere continuïteitsrisico('s) geïdentificeerd.

De accountant besteedt aandacht aan de geïdentificeerde continuïteitsrisico's door middel van het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden op basis van paragraaf 16 van Standaard 570. In de meeste gevallen vraagt dit significante aandacht van de accountant.

Dit betreffen werkzaamheden zoals:

- het bestuur verzoeken haar beoordeling te maken als het bestuur nog geen beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- het evalueren van de plannen van het bestuur voor toekomstige maatregelen met betrekking tot haar 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 bestuur in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn;
- 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:
 - het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en
 - het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die aan de prognose ten grondslag liggen;
- het overwegen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het bestuur haar beoordeling heeft gemaakt;
- het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het bestuur en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met betrekking tot hun plannen voor toekomstige maatregelen en de haalbaarheid van deze plannen.

In het onderhavig scenario zijn het bestuur en de accountant overtuigd dat de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden toereikend zijn aangepakt na het uitvoeren van mitigerende maatregelen en realisatie van verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur. Dit is bijvoorbeeld in de situatie waarbij sprake is van toegezegde financiële ondersteuning door een derde.

In dit scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' concludeert de accountant dat er *geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang omtrent de effectiviteit van de mitigerende maatregelen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur* en daarom ook geen sprake van onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit.

Scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' beslaat een gedeelte van het totale continuïteitscontinuüm ([zie hierboven figuur 1](#)). De complexiteit van de onderliggende oorzaken die leiden tot een continuïteitsrisico varieert van niet-complex tot complex. Hoe complexer de onderliggende oorzaken, hoe signifikanter het effect op de controle en vaak ook hoe dichter de situatie is bij het kantelpunt van scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' naar scenario 3 'gerede twijfel/ ernstige onzekerheid over continuïteit/ materieel belang'.

We spreken van een 'close-call' wanneer de accountant significante oordeelsvorming toepast om te kunnen concluderen of in de gegeven omstandigheden sprake is van scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' of scenario 3 'gerede twijfel/ ernstige onzekerheid over continuïteit/ materieel belang'. Dergelijke omstandigheden zijn vaak te typeren als aangelegenheden die de meest significante aandacht van de accountant vragen.

4.2.1 Verslaggeving rechtspersoon

Het doel van de jaarrekening wordt gevonden in artikel 2:362 lid 1 BW: de jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.

Artikel 2: 362 lid 4 BW en RJ 110.106 stellen dat indien het verschaffen van het in lid 1 bedoelde inzicht dit vereist, de entiteit in de jaarrekening gegevens ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere

voorschriften van en krachtens Titel 9 Boek 2 BW is verlangd. In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is hieraan invulling gegeven in de diverse hoofdstukken. Desalniettemin kan het in specifieke situaties nodig zijn dat de rechtspersoon additionele informatie in de jaarrekening opneemt om te voldoen aan artikel 2: 362 lid 4 BW (RJ 110.129; RJ 135.203). Onderwerpen in overweging te nemen daarbij zijn onder andere de algehele (en verwachte) staat van de economie, entiteit- en sectorspecifieke ontwikkelingen en relevante actualiteiten inclusief de waarneembare publieke perceptie rondom bepaalde onderwerpen waaronder continuïteit evenals de verwachte gebruikers van de financiële informatie.

Aanvullend wordt verwezen naar Standaard 570.20. Als continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd, maar de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dan zal de accountant evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de jaarrekening daarover adequate toelichtingen verschaft.

Indien de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, omvat de evaluatie van de accountant tevens of de jaarrekening een getrouwe weergave vormt, dit betreft de overweging van:

- de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
- de vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan de accountant bepalen dat additionele toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen.

Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar waar de accountant concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang gebaseerd op de verkregen controle-informatie en toelichtingen met betrekking tot deze omstandigheden niet expliciet vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Standaard 570.A25).

In internationaal verband verwijzen wij naar IAS 1 en de guidance van de IASB rond continuïteit (IASB – *Going concern: a focus on disclosure*). Hierin wordt gesproken van het scenario 2 'Significant doubts about going concern but mitigating actions judged sufficient to make going concern appropriate Entity determines no material uncertainties'. In IAS 1 zijn in dit scenario aanvullende toelichtingen vereist (zie IAS 1.122 en IAS 1.125).

NBA aanbeveling

De NBA hecht grote waarde aan het toevoegen van een nadere toelichting in de jaarrekening. Hierin neemt de accountant de volgende zaken met het bestuur op ter onderbouwing voor het toepassen van de continuïteitsveronderstelling:

- de feitelijke situatie (gebeurtenissen of omstandigheden die zich hebben voorgedaan);
- het risico;
- de mitigerende maatregelen, inclusief belangrijke oordelen, schattingen, verwachtingen en veronderstellingen met de daarbij behorende significante uitgangspunten (waar nodig);
- paragraaf met de strekking dat er ondanks de beschreven omstandigheden geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot het hanteren van de continuïteitsveronderstelling.

Naar analogie verschaft het bestuur relevante informatie in het bestuursverslag als onderdeel van de sectie risico's en risicobeheersing (RJ 400.1.05) en de sectie toekomstverwachtingen (RJ 400.1.10).

Denk hierbij in het bijzonder aan de volgende onderwerpen:

- de ontwikkelingen gedurende het boekjaar;
- de toestand op balansdatum (solvabiliteit en liquiditeit);
- de voornaamste risico's en onzekerheden - strategie en financiële positie;
- de kasstromen en financieringsbehoeften;

- toekomstparagraaf – mededelingen omtrent investeringen, financiering en omstandigheden waarvan de ontwikkeling van de omzet en rentabiliteit afhankelijk is.

4.2.2 *Rapportage accountant*

De accountant heeft in dit scenario waarin continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd, maar de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang de volgende mogelijkheden om in de controleverklaring over continuïteit te rapporteren:

Optie	Uitgebreide controleverklaring	Voorbeeld	Niet-uitgebreide controleverklaring	Voorbeeld
1	Aangelegenheden die de meest significante aandacht vereisen van de accountant bij het uitvoeren van de controle ('close-call'), bijvoorbeeld doordat de omstandigheden complexer zijn - de sectie 'Kernpunten van de controle'	2.1	Aangelegenheden die de meest significante aandacht vereisen van de accountant bij het uitvoeren van de controle ('close-call'), bijvoorbeeld doordat de omstandigheden meer complex zijn - de sectie 'Controleaanpak continuïteit'	2.2
2	Overige aangelegenheden die significante aandacht vereisen van de accountant bij het uitvoeren van de controle, bijvoorbeeld doordat de omstandigheden minder complex zijn - de sectie 'Controleaanpak continuïteit'	2.3	Overige aangelegenheden die significante aandacht vereisen van de accountant bij het uitvoeren van de controle, bijvoorbeeld doordat er minder complexe omstandigheden zijn - de sectie 'Controleaanpak continuïteit'	2.3
3	De beschrijving van de controleaanpak op het onderwerp wordt deels in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' en deels in de sectie 'Kernpunten van de controle' beschreven	Niet uitgewerkt i.v.m. de aanbeveling om de teksten te integreren (zie paragraaf 1.2)	N.v.t.	

Standaard 700.29A en A41A (sectie 'Controleaanpak continuïteit') en Standaard 701.13 (sectie 'Kernpunten van de controle') volgend, verschillen de inhoud en opbouw van de sectie 'Controleaanpak continuïteit' en een Kernpunt van de controle in beginsel van elkaar. Hieronder geven we dit weer.

Sectie 'Controleaanpak continuïteit'

In de sectie Controleaanpak continuïteit kan de accountant het volgende beschrijven:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de jaarrekening;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; en/of
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.

N.B. De accountant kan ook opnemen datgene wat hieronder bij *Kernpunten van de controle* beschreven is. De mate van detail wordt bepaald door professionele oordeelsvorming van de accountant en afhankelijk van de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.

Kernpunten van de controle

Kernpunten in de controle zijn de aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode (Standaard 701.8). In de sectie kernpunten van de controle neemt de accountant een kernpunt op met een gepaste titel, bijvoorbeeld 'Continuïteit'. Hierbij:

- bevat het kernpunt een verwijzing naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de jaarrekening;
- beschrijft de accountant waarom het onderwerp continuïteit was beschouwd als meest significant in de controle en derhalve is bepaald als kernpunt van de controle; en
- op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld;
- aanvullend kan de accountant omschrijven:

- aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de accountant, die het meest relevant waren voor het onderwerp continuïteit of specifiek waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot het onderwerp continuïteit.

Omwille van een logische volgorde kan de accountant in dit scenario beginnen met het beschrijven van de risico-inschattingswerkzaamheden. Vervolgens kan de accountant de verdere controlewerkzaamheden beschrijven: in het bijzonder de werkzaamheden gericht op het toetsen van de effectiviteit en haalbaarheid van de door het bestuur toegepaste maatregelen om de geïdentificeerde continuïteitsrisico's te mitigeren, inclusief verwachtingen en veronderstellingen. De accountant mag de uitkomsten/bevindingen opnemen, met verwijzing naar de toelichting van het bestuur.

Naarmate de complexiteit van de toetsing van de effectiviteit en haalbaarheid van de mitigerende maatregelen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur toeneemt vanwege de aard daarvan en daaraan gerelateerde significante oordeelsvorming, zal het opnemen van het onderwerp continuïteit in de sectie 'Kernpunten van de controle' passender zijn. De sectie 'Controleaanpak continuïteit' kan achterwege blijven (een apart kopje is dan niet nodig), als de inhoud hiervan wordt geïntegreerd in het kernpunt. Dit neemt niet weg dat de accountant ervoor kan kiezen om ook de paragraaf 'Controleaanpak continuïteit' te blijven hanteren en dus geen gebruik te maken van de mogelijkheid die Standaard 700.29A biedt om deze te integreren.

NBA aanbeveling

In de situatie waarin kernpunten van de controle worden opgenomen en de aangelegenheid met betrekking tot continuïteit is een van de meest significante aangelegenheden bij de controle van de jaarrekening, verdient het de voorkeur om de teksten geïntegreerd op te nemen in een kernpunt 'Continuïteit' in plaats van een separate paragraaf 'Controleaanpak continuïteit'. Integratie voorkomt dat het onderwerp continuïteit in twee verschillende secties in de controleverklaring wordt geadresseerd.

4.3 Scenario 3: Gerede twijfel / ernstige onzekerheid over continuïteit / materieel belang⁸

Scenario 3 betreft de situatie van serieuze zorgen; de omstandigheid dat het bestuur (en de accountant) continuïteitsrisico's heeft geïdentificeerd. Vergeleken met scenario 2 'onzekerheid over continuïteit' is in scenario 3 sprake van een materiële onzekerheid in hoeverre de mitigerende maatregelen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur voldoende zullen zijn om het onderkende continuïteitsrisico te kunnen mitigeren. Het bestuur heeft goede hoop dat de door haar ingezette maatregelen voldoende zullen zijn voor het voorkomen van een situatie van onontkoombare discontinuïteit, maar hierover bestaat een onzekerheid van materieel belang.

4.3.1 Verslaggeving rechtspersoon

In de toelichting op de jaarrekening omtrent continuïteit en eerder genoemde secties van het bestuursverslag dient deze onzekerheid samen met belangrijke oordelen, schattingen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur duidelijk te worden beschreven (onder andere RJ 170.305, RJ 400.1.04, 400.1.05, 400.1.10 en IAS 1.25 en IAS 1.122, IAS 1.125-133).

In de toelichting van de jaarrekening beschrijft het bestuur:

- de feitelijke situatie (gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan);
- het risico;

⁸ Gerede twijfel / ernstige onzekerheid / onzekerheid van materieel belang over continuïteit zijn verschillende begrippen die in de financiële verslaggeving en controlestandaarden worden gebruikt. Deze begrippen sluiten niet naadloos op elkaar aan. De RJ hanteert de begrippen 'gerede twijfel' en 'ernstige onzekerheid' (zie RJ 170.106), en in NV COS 570.19 gaat in 'op situaties waarbij sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan. Zie hiervoor ook de uitleg in de Continuïteitsgids hoofdstuk 4 over Gerede twijfel over continuïteit. Zie de link <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/continuïteitsgids-02-11.pdf>.

- de mitigerende maatregelen, inclusief belangrijke oordelen, schattingen, verwachtingen en veronderstellingen met de daarbij behorende significante uitgangspunten alsmede de onzekerheden; en
- een conclusie waaruit duidelijk blijkt dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang over de mogelijkheid van de rechtspersoon om zijn continuïteit te handhaven en dat daardoor de rechtspersoon mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsuitoefening zijn activa te realiseren en zijn verplichtingen na te komen (Standaard 570.19).

Bijvoorbeeld: *'Deze condities duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de rechtspersoon om zijn continuïteit te handhaven en dat daardoor de rechtspersoon mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsuitoefening zijn activa te realiseren en zijn verplichtingen na te komen.'*

Een belangrijk aspect hierbij betreft interne consistentie en een voldoende mate van detaillering. Bijvoorbeeld:

- Beschrijft het bestuur dat zij een scenario-analyse heeft uitgevoerd, is aansluitend voldoende toegelicht wat de assumpties zijn en welke scenario's zijn opgesteld?
- Zijn de mitigerende maatregelen te plaatsen binnen de strategie zoals beschreven in het bestuursverslag?
- Zijn de toegelichte veronderstellingen en schattingen consistent (c.q. niet strijdig met) andere toegelichte veronderstellingen en schattingen?

In internationaal verband verwijzen wij naar de guidance van Financial Reporting Lab - *review findings on companies viability and going concern disclosures*⁹.

4.3.2 Rapportage accountant

In dit scenario zal de focus van de rapportage van de accountant worden gelegd op de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om vast te stellen dat het voor de entiteit niet onmogelijk is dat de continuïteit gehandhaafd wordt. Ook hier kan de accountant op hoofdlijnen de uitkomsten/bevindingen opnemen, met verwijzing naar de toelichting van het bestuur.

Optie	Uitgebreide controleverklaring	Voorbeeld	Niet uitgebreide controleverklaring	Voorbeeld
1	Een verplichte Standaard 570 sectie inzake onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit waarin ook de controleaanpak wordt beschreven	3	Een verplichte Standaard 570 sectie inzake onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit waarin ook de controleaanpak wordt beschreven	3
2	Een combinatie van de verplichte Standaard 570 sectie met daarin alleen de voorgeschreven passages en separaat de sectie Controleaanpak continuïteit	Niet uitgewerkt, i.v.m. de aanbeveling om de teksten te integreren (zie paragraaf 1.2)	Een combinatie van de verplichte Standaard 570 sectie met daarin alleen de voorgeschreven passages en separaat de sectie Controleaanpak continuïteit	Niet uitgewerkt, i.v.m. de aanbeveling om de teksten te integreren (zie paragraaf 1.2)

In dit scenario is de accountant verplicht om een sectie 'Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit' in de controleverklaring op te nemen. Binnen deze sectie vermeldt de accountant eerst de passages die Standaard 570.22 voorschrijft en integreert daarna in deze sectie de rapportage over de continuïteit zoals vereist in de gewijzigde Standaard 700.29A (zie Standaard 570.A30).

⁹ <https://www.frc.org.uk/news/september-2021/frc-publishes-review-findings-on-companies-viability>

Standaard 700.29A biedt ook de mogelijkheid om de verplichte sectie uit Standaard 570.22 met daarin alleen de voorgeschreven passages op te nemen en om separaat in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' de controleaanpak te beschrijven.

NBA aanbeveling

Het verdient voor de NBA de voorkeur een geïntegreerde sectie 'Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit' op te nemen, in plaats van een aanvullende paragraaf 'Controleaanpak continuïteit', aangezien het onderwerp continuïteit dan in twee verschillende secties op twee los van elkaar staande plekken in de controleverklaring wordt geadresseerd.

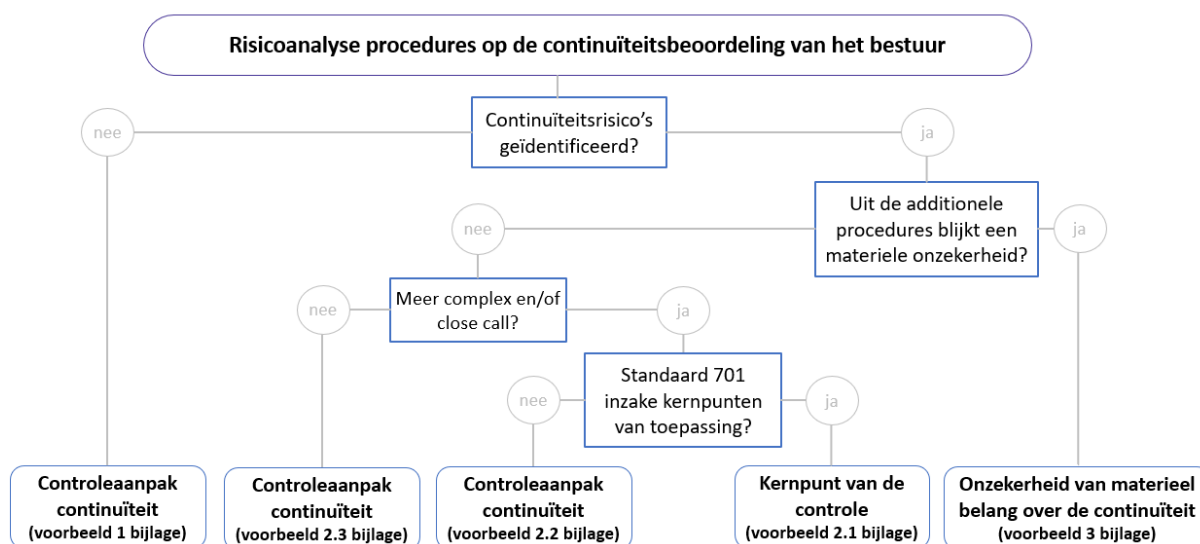
4.4 Beslisboom

In de vorige paragrafen zijn de verschillende scenario's binnen het continuïteitscontinuüm en de bijbehorende rapportage door de rechtspersoon en de accountant nader toegelicht. Hieronder is in figuur 2 een beslisboom opgenomen die de verschillende mogelijkheden samenvat op basis van de gewijzigde Standaard in combinatie met de in deze handreiking genoemde aanbevelingen.

N.B. Zoals eerder vermeld, verdient het de voorkeur van de NBA om op één plek in de controleverklaring te rapporteren over het onderwerp continuïteit. Standaard 700.29A biedt echter de mogelijkheid om in een scenario waarbij de controle van de continuïteit als een kernpunt van de controle classificeert of wanneer sprake is van onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit om toch de controleaanpak van de continuïteit in een separate sectie 'Controleaanpak continuïteit' te adresseren.

De mogelijkheden om per scenario in de controleverklaring over de continuïteit op één plek te rapporteren en dus geen gebruik te maken van de mogelijkheid van Standaard 700.29A om op meerdere plekken in de controleverklaring het onderwerp continuïteit te adresseren, zijn in onderstaande beslisboom samengevat. Daarom komt de combinatie van enerzijds de secties 'Kernpunten van de controle' en 'Controleaanpak continuïteit' en anderzijds de secties 'Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit' en 'Controleaanpak continuïteit' in deze beslisboom niet aan de orde.

Beslisboom sectie continuïteit in de controleverklaring



Figuur 2. Beslisboom sectie continuïteit in de controleverklaring

Bijlage 1: Tekst van de aanpassingen van Standaard 700

De aanpassing van Standaard 700 met betrekking tot de rapportering over de aanpak van continuïteit in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' is hieronder weergegeven:

29A	<p>Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De beschrijving kan worden geïntegreerd in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de rapportageverplichtingen overeenkomstig Standaard 570; • de sectie kernpunten van de controle. <p>Bovenstaande is niet van toepassing indien:</p> <p>a wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of</p> <p>b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.</p> <p>(Zie Par. A41A)</p>	A41A	<p>De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft in de sectie als bedoeld in paragraaf 29A is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A kan de accountant het volgende beschrijven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle; • een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten; • een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden; • een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; • belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid. <p>Of een combinatie van deze elementen.</p> <p>Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.</p>
29C	<p>De accountant dient in de inleidende tekst in de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B¹⁰ te vermelden dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel,</p>	A41C	<p>Het communiceren over continuïteit en fraude in de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 29A en 29B gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel en is geen:</p>

¹⁰ Paragraaf 29B gaat over frauderisico's en is in deze handreiking niet nader uitgewerkt.

	<p>en bij het vormen van een oordeel hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft.</p>		<ul style="list-style-type: none"> a vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management; b vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705; c vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570 wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of d afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.
29D	<p>Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B niet op te nemen.</p>		

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl