



*Internationale controlestandaard 570 (herzien)*

---

ISA 570 (herzien)

*Continuïteit*

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## Over de IAASB

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2022 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 2022 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 570 (herzien) 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 controlestandaard (ISA) 570 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 570 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 570 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

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

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Neem contact op met [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

**INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 570 (herzien)****CONTINUÏTEIT**

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen)<sup>(\*)</sup>

(\*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperioden die op of na 15 december 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 .....	3-7
Ingangsdatum .....	8
<b>Doelstellingen</b> .....	9
<b>Vereisten</b>	
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden.....	10-11
Het evalueren van de beoordeling door het management.....	12-14
De periode na de beoordeling door het management .....	15
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd .....	16
Conclusies van de auditor .....	17-20
Implicaties voor de controleverklaring .....	21-24
Communicatie met de met <i>governance</i> belaste personen.....	25
Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten .....	26
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	A1
Continuïteitsveronderstelling .....	A2
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden.....	A3-A7
Het evalueren van de beoordeling door het management.....	A8-A13
De periode na de beoordeling door het management .....	A14-A15
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd .....	A16-A20
Conclusies van de auditor .....	A21-A25
Implicaties voor de controleverklaring .....	A26-A35

Bijlage Voorbeelden van onafhankelijke controleverklaringen met betrekking tot continuïteit

*International Standard on Auditing (ISA) 570 (herzien), "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 en de implicaties voor de controleverklaring. (Zie par. A1)

### Continuïteitsveronderstelling

2. Uitgaande van de continuïteitsveronderstelling worden de financiële overzichten opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, 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 (bijv. in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie par. A2)

### 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 en 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

<sup>1</sup> IAS 1, *Presentatie van de jaarrekening*, paragraaf 25-26.

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.

#### *Verantwoordelijkheden van de auditor*

6. Het is de verantwoordelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot, en om te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze verantwoordelijkheden bestaan, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd niet expliciet vereist dat het management een specifieke 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 een onzekerheid van materieel belang over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

#### **Ingangsdatum**

8. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes die op of na 15 december 2016 worden afgesloten.

#### **Doelstellingen**

9. De doelstellingen van de auditor zijn:
  - (a) Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, en het concluderen, over 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 gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
  - (c) Het rapporteren overeenkomstig deze ISA.

#### **Vereisten**

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

10. Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van ISA 315

<sup>2</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, Zie par. A56-A57.

(herzien 2019)<sup>3</sup> dient de auditor te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede 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. A3-A6)

- (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, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en 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, gereede 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 gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie par. A7)

### 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. A8-A10, A12-A13)
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. A11-A13)
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.

### 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 gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie par. A14-A15)

### Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

16. Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de auditor, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of er al dan niet sprake is

<sup>3</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 13.

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

van een onzekerheid van materieel belang gerelateerd aan gebeurtenissen en omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (hierna “onzekerheid van materieel belang”), door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren en na te gaan of er mitigerende factoren in het spel zijn. Daartoe dienen de volgende werkzaamheden te worden uitgevoerd: (Zie par. A16)

- (a) Het verzoeken aan het management zijn beoordeling te maken als het management 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. A17)
- (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. A18-A19)
  - (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. (Zie par. A20)

### Conclusies van de auditor

- 17. De auditor dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen met betrekking tot, en dient te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.
- 18. 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, gereede 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, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor: (Zie par. A21-A22)
  - (a) De getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeldstelsel; of
  - (b) Het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel.

*De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang*

- 19. Indien de auditor concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dient de auditor vast te stellen of de financiële overzichten: (Zie par. A22-A23)



- (a) Een adequate toelichting geven op de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en op 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 gereede 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.

*De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang*

20. Als gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar de auditor op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dan zal de auditor evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen over deze gebeurtenissen of omstandigheden. (Zie par. A24-A25)

### **Implicaties voor de controleverklaring**

*Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend*

21. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling 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. A26-A27)

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

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten

22. Indien de financiële overzichten een adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de auditor een goedkeurend oordeel te formuleren en in de controleverklaring een aparte sectie onder de titel *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* op te nemen teneinde: (Zie par. A28-A31, A34)
- (a) De aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten waarin de in paragraaf 19 genoemde aangelegenheden worden toegelicht; en
  - (b) Te vermelden dat deze gebeurtenissen of omstandigheden aangeven dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gereede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en dat het oordeel van de auditor niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

*Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten*

23. Indien de financiële overzichten geen adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de auditor (Zie par. A32-A34)
- (a) Indien passend, een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel te formuleren overeenkomstig ISA 705 (herzien)<sup>5</sup>; en
  - (b) In de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (afkeurend oordeel)* van de

<sup>5</sup> ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

controleverklaring te vermelden dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gereede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat de financiële overzichten deze aangelegenheid niet adequaat toelichten.

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

24. 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. A35)

### Communicatie met de met governance belaste personen

25. Tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit<sup>6</sup> betrokken zijn, dient de auditor aan de met governance belaste personen mededeling te doen van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aan de met governance belaste personen dient te worden meegedeeld:
- (a) Of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
  - (b) Of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten passend is; en
  - (c) Of de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn ; en
  - (d) Waar van toepassing, de implicaties voor de controleverklaring.

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

26. 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 18.

\*\*\*

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 1)

- A1. ISA 701<sup>7</sup> behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring. Die ISA erkent dat, als ISA 701 van toepassing is, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit kunnen worden beschouwd als kernpunten, en legt uit dat een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, door zijn aard een kernpunt van de controle is.<sup>8</sup>

### Continuïteitsveronderstelling (Zie par. 2)

<sup>6</sup> ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

<sup>7</sup> ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

<sup>8</sup> Zie paragrafen 15 en A41 van ISA 701.

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

- A2. 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>9</sup> Risico's met betrekking tot continuïteit kunnen zich voordoen, maar zijn niet beperkt tot, situaties waarin entiteiten in de publieke sector een winstoogmerk hebben, overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Als gebeurtenissen of omstandigheden die gereede 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.

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

*Gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (Zie par. 10)*

- A3. Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. 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 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;
- Onmogelijkheid om crediteuren op de vervaldatum te betalen;
- Onmogelijkheid 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;

<sup>9</sup> IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*, paragraaf 38-41.

- Het opkomen van een zeer succesvolle concurrent.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden:

- Het niet naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten zoals solvabiliteits- of liquiditeitsvereisten voor financiële instellingen;
- 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, schuldherstructurering, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door het aanbrengen van een andere geschikte toeleveringsbron.

- A4. 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 tijdiger besprekingen met het management, waaronder de bespreking van plannen en oplossingen van het management voor geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie par. 10)

- A5. 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.
- A6. 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.

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

- A7. ISA 315 (herzien 2019) 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>10</sup> Indien, nadat de auditor de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede 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

<sup>10</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 37.

omvang van de verdere werkzaamheden van de auditor om op de ingeschatte risico's in te spelen. ISA 330<sup>11</sup> stelt hierover vereisten en leidraden vast.

### Het evalueren van de beoordeling door het management

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

- A8. 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.
- A9. 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 financiële overzichten op passende wijze van de continuïteitsveronderstelling is uitgegaan.
- A10. 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.

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

- A11. 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>12</sup>.

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

- A12. 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

<sup>11</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

<sup>12</sup> Volgens IAS 1 bijvoorbeeld dient het om een periode van ten minste, maar niet beperkt tot, twaalf maanden vanaf de einddatum van de verslagperiode te gaan.

op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.

- A13. 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.

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

- A14. 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 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.
- A15. 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 gerede 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.

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

- A16. 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 een achterblijvende orderportefeuille 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 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.

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

A17. 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.

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

A18. 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.

A19. 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.

*Schriftelijke bevestigingen (Zie par. 16(e))*

A20. De auditor kan het passend achten om specifieke schriftelijke bevestigingen te verkrijgen die verder gaan dan die welke vereist zijn in paragraaf 16 ter onderbouwing van verkregen controle-informatie over de plannen van het management voor toekomstige maatregelen in relatie tot zijn beoordeling van de continuïteit en de haalbaarheid van die plannen.

## **Conclusies van de auditor**

*Onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (Zie par. 18)*

A21. 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 gerede 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.

*De adequaatheid van een toelichting wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang*

A22. Paragraaf 18 legt uit dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact van de gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoen van dien aard zijn dat een passende toelichting nodig is om een getrouwe weergave te vormen (voor getrouw-beeld-stelsels) of voor het niet misleidend zijn van de financiële overzichten (voor compliance-stelsels). Paragraaf 18 vereist dat de auditor concludeert of er sprake is van een dergelijke onzekerheid van materieel belang ongeacht of en hoe het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een onzekerheid van materieel belang definieert.

A23. Paragraaf 19 vereist van de auditor het bepalen of de toelichtingen in de financiële overzichten de in die paragraaf uiteengezette aangelegenheden bevatten. Dit is in aanvulling op het bepalen door de auditor of de toelichtingen over een onzekerheid van materieel belang, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, adequaat zijn. Toelichtingen die vereist zijn door sommige stelsels inzake financiële verslaggeving die in aanvulling zijn op aangelegenheden die uiteengezet zijn in paragraaf 19 kunnen toelichtingen omvatten over:

- De evaluatie van het management van de significantie van de gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen; of
- Significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen additionele leidraden verschaffen over de overweging door het management van toelichtingen over de omvang van de mogelijke impact van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid en timing dat zij zich voordoen.

*De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang (Zie par. 20)*

A24. Zelfs als er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, vereist paragraaf 20 van de auditor dat hij evalueert of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichting verschaffen over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen bepalingen bevatten over het toelichtingen van:

- Belangrijke gebeurtenissen of omstandigheden;
- De evaluatie van het management van het belang van die gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen;
- De plannen van het management die het effect van deze gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren; of



- Significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A25. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, omvat de evaluatie van de auditor of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, 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.<sup>13</sup> Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan de auditor 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 auditor 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.

### Implicaties voor de controleverklaring

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

A26. Indien de financiële overzichten op basis van de continuïteitsveronderstelling 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 toelichtingen bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.

A27. Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, kan het van het management vereist worden, of kan het management ervoor kiezen om de financiële overzichten op te stellen op een andere grondslag (bijv. 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 andere grondslag voor financiële verwerking aanvaardbaar is in de omstandigheden. De auditor kan in staat zijn om een goedkeurend oordeel over die financiële overzichten te formuleren, op voorwaarde dat daarin een adequate toelichting is opgenomen over de grondslag op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld. Hij kan het echter passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in overeenstemming met ISA 706 (herzien)<sup>14</sup> in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve grondslag voor financiële verwerking en de redenen om deze te hanteren.

*Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang (Zie: Par. 22-23)*

A28. De identificatie van een onzekerheid van materieel belang is een aangelegenheid die belangrijk is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. Het gebruik van een aparte sectie, met een titel die aangeeft dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit, maakt gebruikers alert op deze omstandigheid.

A29. De bijlage bij deze ISA geeft voorbeelden van de teksten die vereist zijn om te worden opgenomen in de controleverklaring bij de financiële overzichten als *International Financial Reporting Standards* (IFRS) het van toepassing zijnde stelsel inzake verslaggeving is. Als een ander van toepassing zijnd stelsel inzake verslaggeving dan IFRS wordt gebruikt, kan het nodig zijn om de voorbeeld verklaringen die in de bijlage zijn weergegeven aan te passen om de

<sup>13</sup> ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 14.

<sup>14</sup> ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

A30. Paragraaf 22 stelt de vereiste minimuminformatie vast die gepresenteerd moet worden in de controleverklaring in elk van de beschreven omstandigheden. De auditor kan echter additionele informatie verschaffen ter aanvulling op de vereiste minimuminformatie, bijvoorbeeld om uit te leggen:

- Dat het bestaan van een onzekerheid van materieel belang fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten;<sup>15</sup> of
- Hoe de aangelegenheid is aangepakt in de controle. (Zie par. A1)

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten (Zie par. 22)

A31. Voorbeeld 1 van de bijlage bij deze ISA is een voorbeeld van een controleverklaring in een situatie waarbij de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang en er een adequate toelichting is in de financiële overzichten. De bijlage van ISA 700 (herzien) bevat ook voorbeelden van bewoordingen om op te nemen in de controleverklaring voor alle entiteiten met betrekking tot continuïteit om de respectievelijke verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële overzichten en de auditor met betrekking tot continuïteit.

Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten (Zie par. 23)

A32. Voorbeelden 2 en 3 van de bijlage bij deze ISA zijn voorbeelden van respectievelijk controleverklaringen met een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel, in gevallen wanneer de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang is in de financiële overzichten.

A33. In omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen die significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de auditor, in uiterst zeldzame omstandigheden, het passend achten om een oordeelonthouding te formuleren in plaats van de teksten die vereist zijn in paragraaf 22 op te nemen. ISA 705 (herzien) verschaft leidraden over deze kwestie.<sup>16</sup>

Communicatie met regelgevers of toezichthouders (Zie par. 22-23)

A34. Wanneer de auditor van een gereguleerde entiteit van mening is dat het noodzakelijk kan zijn om een referentie op te nemen naar aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit in de controleverklaring, kan de auditor een plicht hebben om te communiceren met de van toepassing zijnde regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties.

**Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden** (Zie par. 24)

A35. 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 door het management 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.

<sup>15</sup> ISA 706 (herzien), paragraaf A2.

<sup>16</sup> ISA 705 (herzien), paragraaf 10.



**Voorbeelden van onafhankelijke controleverklaringen met betrekking tot continuïteit <sup>(\*)</sup>**

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring met een niet aangepast oordeel wanneer de auditor tot de conclusie is gekomen dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en dat de toelichting in de financiële overzichten passend is.
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring met een oordeel met beperking wanneer de auditor tot de conclusie is gekomen dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking omvatten die het gevolg is van een niet adequate toelichting.
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring met een afkeurend oordeel wanneer de auditor tot de conclusie is gekomen dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en dat de financiële overzichten niet de vereiste toelichtingen omvatten met betrekking tot een van materieel belang zijnde onzekerheid.

<sup>(\*)</sup> Gezien het groot aantal wijzigingen aan de voorbeelden van controleverklaringen, werden deze niet aangeduid in het grijs in de hiernavolgende teksten.

**Voorbeeld 1 – Niet aangepast oordeel wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en de toelichting in de financiële overzichten is passend**

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600<sup>17</sup> is niet van toepassing).
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden).
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210<sup>18</sup>.
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (i.e. een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie.
- De op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De toelichting in de financiële overzichten van de van materieel belang zijnde onzekerheid is passend.
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd overeenkomstig ISA 701.
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en heeft geen afwijking van materieel belang in de andere informatie vastgesteld.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen vereist op grond van lokale wetgeving.

<sup>17</sup> ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

<sup>18</sup> ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*.

## CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geadresseerde]

### Verklaring over de controle van de financiële overzichten<sup>19</sup>

#### Oordeel

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel vormen de bijhorende financiële overzichten 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 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards (IFRS).

#### Basis voor ons oordeel

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISA's*). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten' van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de ethische vereisten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten in [rechtsgebied], en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

#### Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit

We vestigen de aandacht op de in de financiële overzichten opgenomen Toelichting 6 die aangeeft dat de Vennootschap een nettoverlies heeft geleden ten belope van ZZZ gedurende het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, en dat op die datum de kortlopende schulden de totale activa van de Vennootschap overschreden met YYY. Zoals vermeld in Toelichting 6, vormen deze gebeurtenissen of omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in Toelichting 6 zijn uiteengezet, een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

#### Kernpunten van onze controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de sectie "Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit", hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in onze verklaring te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

#### Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals "Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten"]

<sup>19</sup> De subtitel "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" is niet nodig in de omstandigheden dat de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen" niet van toepassing is.

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 1 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien)]*  
**Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen**<sup>20</sup>

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).<sup>21</sup>]*

**Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

**Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is *[Naam]*

*[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]*

*[Adres van de Auditor]*

*[Datum]*

---

<sup>20</sup> In deze voorbeelden van controleverklaringen kunnen de termen 'management' en 'de met governance belaste personen' worden vervangen door andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

<sup>21</sup> Paragrafen 34 en 39 van ISA 700 (herzien) vereisen dat bewoordingen in de controleverklaring wordt opgenomen voor alle entiteiten die betrekking hebben op continuïteit om de respectieve verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen verantwoordelijk voor de financiële overzichten en van de auditor met betrekking tot continuïteit.

**Voorbeeld 2 – Oordeel met beperking wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking omvatten die het gevolg is van een niet adequate toelichting**

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600 is niet van toepassing).
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden).
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210.
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (*i.e.* een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie.
- De op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De in de financiële overzichten opgenomen toelichting YY behandelt de grootte, de vervaldata en het totaal van de financieringsregelingen. De financiële overzichten behandelen echter noch de impact van, noch het beschikbaar zijn van, herfinanciering, en typeren deze situatie niet als een van materieel belang zijnde onzekerheid.
- De financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang die het gevolg is van een inadequate toelichting van de van materieel belang zijnde onzekerheid. Een oordeel met beperking werd tot uitdrukking gebracht omwille van het feit dat de auditor heeft geconcludeerd dat de effecten op de financiële overzichten van deze inadequate toelichting van materieel belang zijn maar niet van diepgaande invloed
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd overeenkomstig ISA 701.
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het oordeel met beperking over de financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen vereist op grond van lokale wetgeving.



## CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geadresseerde]

### Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten<sup>22</sup>

#### Oordeel met beperking

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel, uitgezonderd de onvolledige toelichting van de informatie waaraan wordt gerefereerd in de sectie 'Basis voor ons oordeel met beperking' van onze verklaring, vormen de bijhorende financiële overzichten, naar ons oordeel, 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 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards (IFRS).

#### Basis voor ons oordeel met beperking

Zoals behandeld in Toelichting yy, komen de financieringsregelingen van de vennootschap te vervallen, en zijn de uitstaande bedragen opeisbaar, op datum van 19 maart 20X2. De vennootschap is niet in staat geweest om tot her-negotiaties over te gaan of om te voorzien in vervangingsfinanciering. Deze situatie vormt een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De financiële overzichten omvatten geen adequate toelichting van deze aangelegenheid.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten'. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de ethische vereisten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten in [rechtsgebied], en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

---

<sup>22</sup> De subtitel "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" is niet nodig in de omstandigheden dat de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen" niet van toepassing is.

## Kernpunten van onze controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor ons oordeel met beperking”, hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in onze verklaring te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.

*[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]*

## Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals “Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten”]

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 6 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 6 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]*

## Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>23</sup>

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien)<sup>24</sup>.]*

## Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

## Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is *[Naam]*

*[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]*

*[Adres van de Auditor]*

*[Datum]*

<sup>23</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied.

<sup>24</sup> Paragrafen 34 en 39 van ISA 700 (herzien) vereisen dat bewoordingen in de controleverklaring wordt opgenomen voor alle entiteiten die betrekking hebben op continuïteit om de respectieve verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen verantwoordelijk voor de financiële overzichten en van de auditor met betrekking tot continuïteit.

**Voorbeeld 3 – Afkeurend oordeel wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en niet is toegelicht in de financiële overzichten**

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600 is niet van toepassing).
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden).
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210.
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (*i.e.* een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie.
- De op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De financiële overzichten omvatten de vereiste toelichtingen met betrekking tot continuïteit niet. Een afkeurend oordeel werd tot uitdrukking gebracht omwille van het feit dat de effecten op de financiële overzichten van dergelijke niet opname van materieel belang en diepgaand zijn.
- De auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701.
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het oordeel met beperking/negatief oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen vereist op grond van lokale wetgeving.

## CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geadresseerde]

### Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten<sup>25</sup>

#### Afkeurend oordeel

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Omwille van het ontbreken van de informatie vermeld in de sectie ‘Basis voor ons afkeurend oordeel’ van onze verklaring, vormen de bijhorende financiële overzichten, naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten geen getrouwe weergave (dan wel geven zij geen getrouw beeld) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards (IFRS).

#### Basis voor ons afkeurend oordeel

De financieringsregelingen van de vennootschap zijn vervallen, en het uitstaande bedrag was opeisbaar op datum van 31 december 20X1. De vennootschap is niet in staat geweest om tot her-negotiaties over te gaan of om te voorzien in vervangingsfinanciering en overweegt het aanvragen van het faillissement. Deze situatie vormt een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De financiële overzichten lichten dit feit niet op adequate wijze toe.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten’. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de ethische vereisten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten in [rechtsgebied], en we hebben onze ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons afkeurend oordeel.

#### Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals “Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten”]

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 7 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 7 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]

#### Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>26</sup>

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).<sup>27</sup>]

#### Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

<sup>25</sup> De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet nodig in de omstandigheden dat de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

<sup>26</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied.

<sup>27</sup> Paragrafen 34 en 39 van ISA 700 (herzien) vereisen dat bewoordingen in de controleverklaring wordt opgenomen voor alle entiteiten die betrekking hebben op continuïteit om de respectieve verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen verantwoordelijk voor de financiële overzichten en van de auditor met betrekking tot continuïteit

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

## **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]*

*[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]*

*[Adres van de Auditor]*

*[Datum]*