

# Controleverklaring en materiële continuïteitonzekerheid

A. Dieleman RA<sup>1</sup>

In april 2025 is door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de geactualiseerde en herziene International Standard on Auditing ('ISA') 570 ('Going concern'<sup>2</sup>) gepubliceerd. Deze is van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2026 en zal naar verwachting in 2026 door de NBA worden omgezet in de Nederlandse Standaard 570 ('Continuïteit') in de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS).

De noodzaak voor de herziening van ISA 570 wordt door de IAASB als volgt gemotiveerd:

*"Faillissementen van bedrijven wereldwijd hebben geleid tot vragen over de verantwoordelijkheid van accountants, terwijl wereldwijde uitdagingen zoals oorlog en pandemieën de aandacht voor de continuïteit van ondernemingen hebben versterkt. Deze factoren hebben geleid tot hogere verwachtingen van belanghebbenden ten aanzien van een robuustere standaard en meer transparantie in het werk van accountants met betrekking tot continuïteit. Als reactie hierop heeft de IAASB ISA 570 verbeterd en verduidelijkt, zodat deze geschikt blijft voor het huidige, veranderende macro-economische en geopolitieke landschap."*<sup>3</sup>

Er zijn meerdere redenen om aandacht aan deze nieuwe Standaard te besteden:

- het belang van het onderwerp; continuïteit is namelijk een van de belangrijkste basisprincipes voor het opmaken van een jaarrekening;
- de wijzigingen ten opzichte van de huidige Standaard 570;
- het feit dat in Nederland sinds 2021 – in aanvulling op de internationale ISA 570 – in een afzonderlijke sectie Controle-aanpak Continuïteit in de controleverklaring al wordt gecommuniceerd over dit onderwerp;
- de opvallende keuze die ISA 570 maakt bij een controleverklaring van oordeelonthouding.

Ik begin met het kort uiteenzetten van de verslaggevingstechnische kaders met betrekking tot het onderwerp Continuïteit.

## 1. Verslaggevingskader

Het verslaggevingskader wordt (voor jaarrekeningen die zijn ingericht in overeenstemming met de voorschriften van Titel 9, Boek 2 BW) bepaald door art. 2:384 BW en Hoofdstuk 170 ('Discontinuïteit en materiële onzekerheid over de continuïteit') van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ). Art. 2:384 lid 3 BW spreekt in dit kader over 'gerede twijfel over de continuïteit', RJ 170 over 'materiële onzekerheid over de continuïteit'. ISA 570 (de huidige, zowel als de nieuwe versie) combineert dat mooi tot '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'. In alle drie de situaties wordt hetzelfde bedoeld.

RJ 170 geeft de volgende toelichting met betrekking tot een materiële continuïteitonzekerheid:<sup>4</sup>

*"Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen en het nog niet voldoende aannemelijk is dat benodigde aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen, maar er wel een reële kans bestaat dat de rechtspersoon (een deel van) de bedrijfsactiviteiten zal kunnen voortzetten. Op basis van het geheel van de feiten en omstandigheden, inclusief de mate van aannemelijkheid van aanvullende medewerking van belanghebbenden, wordt beoordeeld of er sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit. Daarbij wordt in beschouwing genomen dat als de medewerking van belanghebbenden nog niet geheel zeker is, of deze medewerking wel in zodanige (hoge) mate waarschijnlijk is dat er geen materiële onzekerheid over de continuïteit resteert."*

1. Anton Dieleman is registeraccountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam, lid van de redactie van dit tijdschrift en was van 2017 tot medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.  
2. <https://www.iaasb.org/publications/isa-570-revised-2024-going-concern>.

3. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/IAASB-ISA-570-Going-Concern-fact-sheet.pdf> (vertaling door mij, AD).  
4. RJ 170.302. Opvallend hierbij is dat in Bijlage 1 bij RJ 170 aanvullend de term 'mitigerende maatregelen' wordt geïntroduceerd.

Verslaggevingstechnisch leidt het voorgaande tot de volgende scenario's:

- geen onzekerheid over de continuïteit;
- zorgen over de continuïteit, maar geen materiële onzekerheid;
- materiële onzekerheid over de continuïteit;
- zekerheid over de discontinuïteit. Deze variant wordt onderverdeeld in twee categorieën: Onontkoombare discontinuïteit, waarbij de entiteit niet op eigen kracht aan alle verplichtingen kan voldoen en aanvullende medewerking van anderen

niet mogelijk is. Niet-onontkoombare discontinuïteit, waarbij de entiteit naar verwachting aan alle verplichtingen kan voldoen. Deze situatie doet zich voor als de rechtspersoon voor bepaalde tijd is opgericht, dan wel sprake is van vrijwillige liquidatie.<sup>5</sup>

Schematisch kan dat – aangevuld met de toepasselijke waarderingsgrondslagen en de vereiste toelichting in de jaarrekening – als volgt worden uiteengezet:

Scenario	Waarderingsgrondslag	Toelichting
Geen onzekerheid over de continuïteit	<b>Continuïteit</b>	Geen specifieke toelichting
Zorgen over de continuïteit, maar geen materiële onzekerheid		Toelichting nodig voor vereiste inzicht
Materiële onzekerheid over de continuïteit		Toelichting op materiële onzekerheid en de omstandigheden waarin de rechtspersoon verkeerd
Zekerheid over de discontinuïteit - niet-onontkoombare discontinuïteit		Toelichting op de specifieke discontinuïteitssituatie met het continueren van de waarderingsgrondslagen op basis van continuïteit,
Zekerheid over de discontinuïteit - onontkoombare discontinuïteit	<b>Liquidatiegrondslagen</b>	Toelichting van onontkoombare discontinuïteit en invloed op vermogen en resultaat

Een (verslaggevingstechnisch) scenario dat specifiek aandacht vraagt is de zogenoemde 'close call'-situatie. Deze situatie doet zich voor als op balansdatum, dan wel het moment van het opmaken van de jaarrekening, indicaties aanwezig zijn die leiden tot gerede twijfel over de continuïteit. Bijvoorbeeld een slechte financiële positie, al dan niet in combinatie met tegenvallende resultaten en/of kasstromen of een verstrekte financiering of andere vorm van ondersteuning die afloopt. Maar uiteindelijk is – door de ontwikkelingen die zich voordoen – geen sprake van materiële onzekerheid. Bijvoorbeeld omdat de ontwikkeling van resultaten en kasstroom zich in de juiste richting beweegt of er aanvullende financiering of andere vorm van ondersteuning wordt geboden. Hieruit blijkt dat – hoewel het gaat om de situatie op balansdatum – uiteindelijk de beoordeling op het moment van het opmaken van de jaarrekening (dan wel datering van de controleverklaring) relevant is voor de continuïteitsinschatting. Een dergelijke 'close call'-situatie vraagt a) significante oordeelsvorming door het bestuur van de entiteit; en (als gevolg van de situatie) b) een adequate toelichting in de jaarrekening op deze situatie. Het belang van die toelichting is dat er als gevolg van de feiten en omstandigheden sprake is van gerede twijfel, maar uiteindelijk door de ontwikkelingen (na ba-

lansdatum of in de toekomst) geen sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid.

## 2. Nieuwe ISA 570

De belangrijkste verschillen in de nieuwe ISA 570 ten opzichte van de huidige Standaard (uit 2016) zijn de volgende:

- door de introductie van de definitie 'materiële onzekerheid omtrent de continuïteit' wordt het onderwerp verduidelijkt;
- van de controlerend accountant wordt een robuuster risico-inschattingproces met betrekking tot continuïteit gevraagd. De risico-inschatting van de continuïteit moet 'bruto' worden uitgevoerd; dat wil zeggen: voordat eventuele mitigerende omstandigheden in aanmerking worden genomen;<sup>6</sup>
- de IAASB heeft een afzonderlijk document uitgebracht over de professioneel-kritische instelling van accountants bij het beoordelen van de continuïteitsinschatting;<sup>7</sup>
- ongeacht de vraag of sprake is van materiële onzekerheid over de continuïteit moeten accountants

5. RJ 170.104.

6. ISA 570, par. 11.

7. <https://www.iaasb.org/publications/how-iaasb-s-revised-going-concern-and-fraud-standards-reinforce-professional-skepticism>.

- bij iedere controle-opdracht de inschatting van het management met betrekking tot continuïteit evalueren;<sup>8</sup>
- de tijdhorizon die bij continuïteit in acht moet worden genomen wordt verruimd van 12 maanden na balansdatum tot 12 maanden na het opmaken van de jaarrekening;<sup>9</sup>
  - de nieuwe ISA 570 vraagt robuustere communicatie tussen de accountant en de organen belast met governance en – indien nodig – het extern melden van materiële continuïteitsonzekerheid als wet- en regelgeving dat vereisen;<sup>10</sup>
  - in nagenoeg alle situaties moet in de controleverklaring een sectie over continuïteit of materiële continuïteitsonzekerheid worden opgenomen om daarmee transparanter over continuïteit en continuïteitsonzekerheid te communiceren (zie toelichting hierna);<sup>11</sup>
  - in een controleverklaring van oordeelonthouding en een afkeurende controleverklaring is het niet toegestaan een sectie over continuïteit op te nemen; dit geldt ook de situatie waarin sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid (zie toelichting hierna).<sup>12</sup>

### 3. Tijdhorizon van 12 maanden

Met betrekking tot de (verlengde) tijdhorizon van 12 maanden na het opmaken van de jaarrekening doen zich in de praktijk regelmatig praktische vraagstukken voor. Ik benoem er in dit artikel twee, die allebei gerelateerd zijn aan financiële ondersteuning aan de entiteit die geconfronteerd wordt met materiële continuïteitsonzekerheid. Terzijde merk ik op dat de accountant – evenals in de huidige Standaard – rekening moet houden met eventuele bijzondere omstandigheden die zich na deze termijn voordoen. Een voorbeeld hiervan is de situatie van een belangrijke financiering waarvan bekend is dat deze na 13 maanden na de opmaakdatum van de jaarrekening afloopt en moet worden vernieuwd.<sup>13</sup>

De eerste situatie ontstaat als in relatie tot de materiële continuïteitsonzekerheid financiële ondersteuning (veelal in de vorm van een zogenoemde letter of support of letter of comfort) wordt verstrekt door een moedermaatschappij, andere groepsmaatschappij, personal holding of door een aandeelhouder in privé. In de meeste gevallen wordt een dergelijke vorm van financiële ondersteuning in de tijd beperkt. Vanuit de verstrekker van deze ondersteuning logisch, omdat die geen tijdloze blanco cheque wil verstrekken. De termijn is dan in veel gevallen gelijk aan de 12 maanden na het opmaken van de jaarrekening; ofwel de termijn die in de (nieuwe) ISA 570 wordt genoemd. Uitgaande van een voldoende solvabele partij die de financiële ondersteuning verstrekt, ontstaat de vraag of daarmee de ma-

teriële continuïteitsonzekerheid niet langer aan de orde is. Het antwoord daarop hangt af van de verwachte situatie die ontstaat na het aflopen van de termijn waarvoor de financiële ondersteuning geldt. Als de entiteit dan, naar verwachting, nog niet op eigen kracht verder kan (en aanvullende financiële ondersteuning nodig is) blijft sprake van een materiële continuïteitsonzekerheid. De entiteit kan namelijk niet op eigen kracht aan haar verplichtingen voldoen en (verdere) financiële ondersteuning is bij het opmaken van de huidige jaarrekening onzeker.

Een ander vraagstuk dat zich regelmatig voordoet is een entiteit die op balansdatum, dan wel het moment van opmaken van de jaarrekening, niet aan de voorwaarden voldoet die een externe financier heeft gesteld. Dat leidt in de meeste gevallen tot de situatie dat die externe financier de contractuele bevoegdheid heeft de financiering te beëindigen, dan wel onder minder gunstige condities te continueren. In beide gevallen kan dat leiden tot een situatie van materiële continuïteitsonzekerheid. In dat geval is het van belang om van de financier de (expliciete) bevestiging te verkrijgen dat de financiering niet is beëindigd (of onder minder gunstige voorwaarden zal worden gecontinueerd) en dat de financier hiertoe ook niet de intenties heeft. Is de financier daartoe niet bereid, dan is sprake van materiële continuïteitsonzekerheid (en in het meest negatieve scenario zelfs van mogelijke discontinuïteit).

De nieuwe ISA 570 verplicht de accountant in dergelijke situaties om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de intentie van de betrokken partijen om hun steun aan de entiteit al dan niet te continueren en de (financiële mogelijkheden) van dergelijke partijen om de ondersteuning na te komen.<sup>14</sup> De vereisten en toelichtende A-paragrafen in de nieuwe ISA 570 zijn op dit punt explicieter geformuleerd in vergelijking met de huidige Standaard 570.

### 4. Nederlandse situatie – sectie Controle-aanpak Continuïteit

In Nederland kennen we – in afwijking van de huidige ISA 570 – sinds boekjaren vanaf 2022 de verplichting om bij wettelijke controle-opdrachten in het Wta-domein in de controleverklaring een afzonderlijke sectie over de controle-aanpak met betrekking tot continuïteit op te nemen.<sup>15</sup> De inhoud van deze sectie Controle-aanpak Continuïteit bevat de volgende elementen:<sup>16</sup>

- de aangelegenheden met betrekking tot continuïteit die aandacht vereisen bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de jaarrekening en het bestuursverslag;

8. ISA 570, par. 11.  
 9. ISA 570, par. 21.  
 10. ISA 570, par. 42 en 43.  
 11. ISA 570, par. 34.  
 12. ISA 570, par 37.

13. ISA 570, par 20.  
 14. ISA 570, par. 28 en A63-A65.  
 15. Standaard 700, par. 29A.  
 16. Standaard 700, par. A41A.

- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van die werkzaamheden; en
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot continuïteit.

In de loop van dit jaar wordt de toepassing van deze sectie in de controleverklaring door de NBA geëvalueerd. Daarbij worden in ieder geval ook de internationale ontwikkelingen, zoals die in de nieuwe ISA 570 zijn verwerkt, meegenomen.

## 5. Consequenties voor de controleverklaring

Met betrekking tot de consequenties voor de controleverklaring maakt de nieuwe ISA 570 onderscheid tussen twee situaties: a) er is geen sprake van materiële continuïteitsonzekerheid; en b) er is wel sprake van materiële continuïteitsonzekerheid.

### 5.1. Geen materiële continuïteitsonzekerheid

Indien geen sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid neemt de accountant een afzonderlijke sectie 'Continuïteit' op in de controleverklaring, waarin de volgende onderwerpen worden benoemd:<sup>17</sup>

- dat de accountant tot de conclusie is gekomen dat toepassing van het continuïteitsprincipe voor het opmaken van de jaarrekening passend is;
- dat bij de controlewerkzaamheden geen sprake is van feiten en omstandigheden die leiden tot gereede twijfel over de continuïteit; en
- het feit dat de conclusies van de accountant gebaseerd zijn op de uitgevoerde controlewerkzaamheden tot de datering van de controleverklaring en geen garantie inhouden dat de continuïteit van de entiteit is gewaarborgd.

Voor beursgenoteerde ondernemingen gelden aanvullend de volgende onderwerpen waaraan aandacht moet worden besteed (alleen indien sprake is van een zogenoemde 'close call'-situatie):<sup>18</sup>

- een verwijzing naar de toelichting in de jaarrekening (of het bestuursverslag); en
- een toelichting op de wijze waarop de accountant de inschatting van het management met betrekking tot de continuïteit heeft geëvalueerd.

Terzijde merk ik op dat – indien Nederland deze

ISA-bepalingen overneemt in de NV COS – de laatstgenoemde rapportageverplichtingen waarschijnlijk niet alleen voor beursfondsen zullen gelden, maar ook voor organisaties van openbaar belang die geen beursfonds zijn. En wat mij betreft zou de verplichting ook mogen gelden voor alle controle-opdrachten, maar in ieder geval voor wettelijke controle-opdrachten binnen het Wta-domein.

### 5.2. Materiële continuïteitsonzekerheid

Als sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid – en deze is adequaat toegelicht in de jaarrekening – wordt in de controleverklaring een afzonderlijke sectie onder de titel 'Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit' opgenomen. De inhoud van deze sectie bestaat uit de volgende onderwerpen:<sup>19</sup>

- een verwijzing naar de toelichting in de jaarrekening (of het bestuursverslag);
- een vermelding van de feiten en omstandigheden die een indicatie vormen dat sprake is van materiële onzekerheid waardoor gereede twijfel ontstaat over de continuïteit;
- dat de accountant tot de conclusie is gekomen dat toepassing van het continuïteitsprincipe voor het opmaken van de jaarrekening passend is;
- het feit dat de conclusies van de accountant gebaseerd zijn op de uitgevoerde controlewerkzaamheden tot de datering van de controleverklaring en geen garantie inhouden dat de continuïteit van de entiteit is gewaarborgd; en
- dat het oordeel van de accountant niet is aangepast als gevolg van de continuïteitsonzekerheid.

Voor beursgenoteerde ondernemingen geldt dat in de controleverklaring aanvullend een toelichting wordt opgenomen over de manier waarop de accountant de inschatting van het management met betrekking tot de continuïteit heeft geëvalueerd.

Ongetwijfeld heeft de Nederlandse situatie (zoals die is opgenomen in Standaard 700, par. 29A en A41A) bijgedragen aan deze nieuwe rapportageverplichtingen die de IAASB in ISA 570 heeft opgenomen.

## 6. Varianten van de controleverklaring

De herziene ISA 570 leidt tot de volgende varianten van de controleverklaring op basis van de inschatting van het management met betrekking tot de continuïteit(sonzekerheid), de visie van de accountant daarop, de gehanteerde grondslagen voor waardering in de jaarrekening en de toelichting op de continuïteit(sonzekerheid).

17. ISA 570, par. 34(a).

18. ISA 570, par. 34(b).

19. ISA 570, par. 35.

	Visie management op de continuïteit	Visie accountant op de continuïteit	Waarderingsgrondslagen in de jaarrekening	Toelichting op de continuïteit	Controleverklaring
1	Positief	Positief	Continuïteit	N.v.t.	Goedkeurende controleverklaring
2	Positief (close call)	Positief	Continuïteit	Toereikend	Goedkeurende controleverklaring
3	Positief	Positief	Continuïteit	Niet toereikend	Controleverklaring met beperking / afkeurende controleverklaring <sup>20</sup>
4	Positief	Onzeker	Continuïteit	Niet toereikend	Controleverklaring met beperking / afkeurende controleverklaring <sup>21</sup>
5	Positief	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurende controleverklaring <sup>22</sup>
6	Onzeker	Onzeker	Continuïteit	Toereikend	Goedkeurende controleverklaring met sectie Materiële onzekerheid omtrent continuïteit <sup>23</sup>
7	Onzeker	Onzeker	Continuïteit	Niet toereikend	Controleverklaring met beperking / afkeurende controleverklaring <sup>24</sup>
8	Onzeker	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurende controleverklaring <sup>25</sup>
9	Positief of onzeker	Meerdere onzekerheden	Continuïteit	Niet te bepalen	Controleverklaring van oordeelonthouding <sup>26</sup>
10	Negatief	Negatief	Continuïteit	Niet toereikend	Afkeurende controleverklaring <sup>27</sup>
11	Negatief	Negatief	Liquidatiebasis	Toereikend	Goedkeurende controleverklaring

## 7. Controleverklaring van oordeelonthouding

De meest opvallende wijziging in de herziene ISA 570 is het verbod om in een controleverklaring van oordeelonthouding een sectie 'Continuïteit' of 'Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit' op te nemen.<sup>28</sup>

Een controleverklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt als de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen en de gevolgen hiervan van materiële en diepgaande invloed zijn op de jaarrekening.

In combinatie met het onderwerp Continuïteit doen zich twee varianten van de controleverklaring van oordeelonthouding voor:

- de 'reguliere' controleverklaring van oordeelonthouding, waarbij de accountant over één of meer-

dere posten niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Bijvoorbeeld omdat sprake is van een kleine organisatie waarbij de interne organisatie niet zodanig is ingericht dat de accountant die controlezekerheid kan verkrijgen;

- de controleverklaring van oordeelonthouding die samenhangt met continuïteitsonzekerheid, omdat er met betrekking tot de continuïteit sprake is van meerdere onzekerheden, waardoor een controleverklaring van oordeelonthouding passend is. ISA 570 (evenals de huidige Standaard 570) merkt daarbij op dat een dergelijke controleverklaring van oordeelonthouding alleen in uitzonderlijke situaties wordt verstrekt.

### *Oordeelonthouding als 'uitzonderlijke situatie'*

Als intermezzo besteed ik kort aandacht aan het feit dat een controleverklaring van oordeelonthouding als gevolg van continuïteitsonzekerheid alleen in uitzonderlijke situaties – dus sporadisch – wordt

20. ISA 570, par. 36(a).  
 21. ISA 570, par. 36(a).  
 22. ISA 570, par. 38(b).  
 23. ISA 570, par. 34.  
 24. ISA 570, par. 36(a).

25. ISA 570, par. 38(a).  
 26. ISA 570, par. A93.  
 27. ISA 570, par. 38(a).  
 28. ISA 570, par. 37.

verstrekt. Dat wordt veroorzaakt door het principiële vaktechnische verschil tussen enerzijds een onzekerheid in de jaarrekening en anderzijds de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Een situatie van materiële continuïteitsonzekerheid is hét voorbeeld van een onzekerheid in de jaarrekening. De continuïteit is onzeker en afhankelijk van toekomstige feiten en omstandigheden. Die onzekerheid geldt voor zowel het bestuur van de entiteit als de accountant. Met een adequate toelichting in de jaarrekening leidt zo'n situatie tot een goedkeurende controleverklaring – met een sectie 'Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit' (zie ook het schema hiervoor).

Als een accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen en dit is van diepgaande invloed, leidt dit tot een controleverklaring van oordeelonthouding (oftewel: een niet-goedkeurende controleverklaring). Het bijzondere van deze twee situaties is dat het onderscheid soms flinterdun is. Want een onzekerheid in de jaarrekening (voor zowel het bestuur van de entiteit als de accountant) leidt voor de accountant tegelijkertijd bijna altijd tot het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Juist ook bij continuïteit, omdat het hier gaat om toekomstige – en dus daarmee onzekere – ontwikkelingen. Om die reden benadrukt ISA 570 (de huidige en herziene versie) dat het afgeven van een controleverklaring van oordeelonthouding in een situatie van materiële continuïteitsonzekerheid alleen aan de orde is in uitzonderlijke situaties.

In de situatie van een controleverklaring van oordeelonthouding verbiedt de nieuwe ISA 570 het toevoegen van een afzonderlijke sectie over continuïteit of continuïteitsonzekerheid, omdat in die situatie die sectie meer zekerheid over dit onderwerp zou verstrekken, terwijl de oordeelonthouding betrekking heeft op de jaarrekening als geheel.<sup>29</sup> In die situaties moet in de controleverklaring, in de sectie 'Onderbouwing van de oordeelonthouding' expliciet worden toegevoegd dat de accountant niet in staat is een conclusie te trekken over de continuïteit of continuïteitsonzekerheid.<sup>30</sup>

Als de continuïteitsonzekerheid de oorzaak is voor de oordeelonthouding (de tweede genoemde situatie), is een dergelijke route begrijpelijk. De continuïteitsonzekerheid is de reden voor de oordeelonthouding en de toelichting daarop in de controleverklaring hoort dan ook thuis in de sectie 'Onderbouwing van de oordeelonthouding'.

In de andere situatie heb ik wat minder sympathie voor het voorschrift in de herziene ISA 570. Uiteraard is van belang dat een sectie over continuïteit of continuïteitsonzekerheid de oordeelonthouding niet overschaduwet. Maar dat kan door het gebruik van de juiste bewoordingen in de controleverklaring worden voorkomen. Met name omdat de on-

derwerpen continuïteit en continuïteitsonzekerheid van cruciaal belang zijn voor de gebruikers van de controleverklaring. En zolang de oordeelonthouding geen betrekking heeft op het onderwerp continuïteit of continuïteitsonzekerheid, is de accountant in staat om daarover voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Sterker: de zinsnede die ISA 570 voorschrijft in de sectie Onderbouwing van de oordeelonthouding (dat de accountant niet in staat is een conclusie te trekken over de continuïteit of continuïteitsonzekerheid) is naar mijn mening zelfs onjuist als de accountant die controle-informatie wel kan verkrijgen.

Het (publieke) belang van de controleverklaring brengt naar mijn mening ook in die situatie mee dat aan het onderwerp continuïteit of continuïteitsonzekerheid de juiste aandacht wordt besteed: in een afzonderlijke sectie. Maar nogmaals: De herziene ISA 570 staat dat niet toe. Ik ben benieuwd of we in Nederland, in het belang van het maatschappelijk verkeer, een andere keus maken. Wat mij betreft is hiertoe voldoende aanleiding aanwezig – hoewel ik me anderzijds realiseer dat uniformiteit in internationaal perspectief (door het volgen van de ISA) ook voordelen heeft.

## 8. Afkeurende controleverklaring

Als in een situatie waarin zekerheid bestaat over de discontinuïteit de jaarrekening wordt opgemaakt op basis van het continuïteitsbeginsel, leidt dit tot een afkeurende controleverklaring.<sup>31</sup> In zo'n situatie is de afwijking in de jaarrekening – door het toepassen van de verkeerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling – per definitie van diepgaande invloed; dat resulteert in een afkeurende controleverklaring.

In die situatie verbiedt ISA 570 eveneens het opnemen van een afzonderlijke sectie 'Continuïteit' of 'Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit'.<sup>32</sup> Dat is logisch, omdat a) van continuïteit, of materiële continuïteitsonzekerheid geen sprake is; en b) de reden voor de afkeurende controleverklaring in de sectie 'De basis voor ons afkeurend oordeel' wordt toegelicht.

## 9. Tot slot

Continuïteit is een van de belangrijkste basisprincipes voor het opmaken van de jaarrekening. Niet zelden ontstaat bij situaties van discontinuïteit van entiteiten de vraag: 'Heeft de accountant hiervoor wel tijdig gewaarschuwd?'. De nieuwe IAASB speelt hierop goed in door een herziene ISA 570 te publiceren. Positief daarbij is dat de IAASB – in navolging van de huidige Nederlandse situatie – verplicht om een afzonderlijke sectie over continuïteit of continuïteitsonzekerheid in de controlever-

29. ISA 570, par. A94.

30. ISA 570, par. A94.

31. ISA 570, par. 38(a).

32. ISA 570, par. 38(b).

klaring op te nemen. Minder positief vind ik het besluit van de IAASB om dit niet toe te staan in een situatie waarin een controleverklaring van oordeelont-houding wordt verstrekt. Ook dan heeft de accountant meestal voldoende en geschikte controle-infor-

matie met betrekking tot het onderwerp continuïteit en heeft de gebruiker van de controleverklaring belang bij en recht op die informatie in de controleverklaring.