

Uitkomsten analyse rapportering 'Controleaanpak continuïteit' in de controleverklaringen 2023

Oob's, niet-oob's en vrijwillige controles

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



April 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Nederland rekt op zijn accountants.

De leden van de Koninklijke NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 22.000 professionals werkzaam in de brede accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit zijn essentiële beginselen voor iedere accountant. De Koninklijke NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.

Dit document bevat bladwijzers, hyperlinks en navigatiebutton.



Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie 'Ctrl-b'



Tekst is een intern document- of externe hyperlink



Naar inhoudsopgave



Vorige pagina



Volgende pagina

Colofon

De publicatie is opgesteld door de afdeling Beroep & Maatschappij van de NBA.

Met dank aan Sena Bakir, Tim Koelewijn, Mohamed Masri, Wibren van der Molen, Henk Santing, en Melissa Klaver-Drost.

Deze analyse is zo zorgvuldig mogelijk samengesteld. De NBA is echter niet aansprakelijk voor eventuele onjuistheden.

© 2025 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk	Pagina
Voorwoord	6
Samenvatting uitkomsten continuïteitsectie	7
Scope analyse sectie 'Controleaanpak continuïteit' 2023	7
Vergelijking met 2022	7
Rapportageverplichting accountant versus entiteit	8
Strekking van het oordeel	8
Materiele onzekerheid	8
Hoe passen accountants de standaard 700.29 en A41-sectie bepalingen toe:	8
Verkort rapporteren	9
Een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant	9
Belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid	9
1. Inleiding	
Aanleiding en doel onderzoek	10
Reikwijdte toepassing Standaard 700.29	10
Onderzoek controleverklaringen 2023	11
Populatie	11
Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit' op basis van Standaard 700.29	12
2. Analyse oob-controleverklaringen	13
De populatie	13
Constateringen - analyse van de controleverklaring	13
Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit'	13
Verwijzingen naar jaarrekening en/of bestuursverslag vanuit de controleverklaring	13
Clientspecifieke beschrijving van werkzaamheden	14
Generieke bewoordingen en voorbeelden	15
(Gedeeltelijk) specifiek rapporteren en voorbeelden	16
Verkort rapporteren	16
Aantal gerapporteerde werkzaamheden	17
Aantal type gerapporteerde werkzaamheden	17
Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden	18
3. Analyse niet-oob-verklaringen	19
De populatie	20
Constateringen - analyse van de controleverklaring	20
Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit'	20
Sectorgewijs (niet-oob)	21
Verwijzingen naar financiële overzichten vanuit de controleverklaring	22
Clientspecifieke beschrijving van werkzaamheden	23
Generieke bewoordingen en voorbeelden	24
(Gedeeltelijk) specifiek rapporteren en voorbeelden	24
Verkort rapporteren	25
Aantal gerapporteerde werkzaamheden	25
Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden	26

Inhoudsopgave

Hoofdstuk	Pagina
4.	Analyse controleverklaringen van vrijwillige controles 28
	De populatie 28
	Constateringen - analyse van de controleverklaring 28
	Sectoren 29
	Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit' 29
	Verwijzingen naar financiële overzichten vanuit de controleverklaring 29
	Aantal gerapporteerde werkzaamheden en specifieke bewoordingen 29
	Voorbeelden van (gedeeltelijk) specifieke gerapporteerde controlewerkzaamheden: 29
	Voorbeeld van meer generieke gerapporteerde controlewerkzaamheden: 29
	Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden 30
5.	Materiele onzekerheid in de controleverklaring 31
	Voorbeeld 1: Een internationale onderneming in de bus sector 31
	Voorbeeld 2: [Company name] Holdings B.V. en [Company name] Retail Group 32
	Voorbeeld 3: Een fietsenproducent en verkoper van fietsen 33
Bijlage 1	
	Standaard 700.29 inzake continuïteit 34
Bijlage 2	
	Voorbeelden specifieke en gedeeltelijk specifieke bewoordingen per sector over continuïteit 36
	Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit vastgoed sector 36
	Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit vastgoed sector 36
	Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit sector voor productiebedrijven 37
	Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit sector sport (categorie overig) 37
	Voorbeeld specifieke bewoordingen in sector holdings 38
	Voorbeeld van een gedeeltelijk specifieke sectie continuïteit automotive sector 38
Bijlage 3	
	Beslisboom 39

Voorwoord

Het doel van deze analyse ‘Rapportering over continuïteit in de controleverklaring 2023’ is om inzicht te geven in de feitelijke toepassing van Standaard 700 over het verslagjaar 2023 en om hiermee input te verzamelen voor het evaluatieproces van Standaard 700. Het verslagjaar over 2022 was het eerste jaar dat deze rapportering verplicht is gesteld voor continuïteit. Door dit in de controleverklaring op te nemen is aan alle accountants gevraagd om expliciet over continuïteit rapporteren en ook de discussie aan te gaan met de gecontroleerde en de desbetreffende toezichthouders (RvC/RvT). Het doel is tastbaar te maken wat je van een accountant mag verwachten.

Bij de invoering van de rapportageverplichting heeft het NBA bestuur besloten de toepassing van standaard 700.29 te evalueren met stakeholders, gebruikers, opstellers en accountants. Het doel van de evaluatie is goede punten en aandachtspunten op te halen die mogelijk noodzaken tot aanpassing van Standaard 700. In oktober 2024 hebben wij het projectplan ‘Evaluatie van standaard 700N – fraude en continuïteit’ gepubliceerd¹. Dit plan van aanpak is behandeld in het regelgevend proces van de NBA en goedgekeurd door het NBA bestuur. Als onderdeel van het plan van aanpak hebben we de specifieke sectie over continuïteit in controleverklaringen 2023 geanalyseerd. In het projectplan staat dat “De focus van de evaluatie ligt allereerst op de effectiviteit van de bestaande Standaard 700.29A/29B en hoe deze in de praktijk is toegepast. Daarnaast spelen internationale aanpassingen van de ISA’s 570 en 240 die deels samenloop kennen met Standaard 700.29A/29B.”

Het proces hiervoor is als volgt:

- Publicatie van deze NBA analyse ‘Rapportering over continuïteit in de controleverklaring 2023’ om kennis te nemen van de feitelijke actuele stand van zaken ten aanzien van de rapportering;
- De NBA zal een enquête houden onder gebruikers, opstellers, accountants en toezichthouders/toezichthoudende organen om input op te halen voor het evaluatieproces van Standaard 700. Deze rapportage met inzichten over de huidige toepassing van de continuïteitsectie zal beschikbaar zijn voor de leden en stakeholders wanneer de enquête wordt uitgezet;
- Daarna zal input voor de evaluatie van Standaard 700 komen vanuit de uitkomsten van de enquête én ronde tafel sessies met diverse stakeholders (gebruikers, opstellers, accountants en toezichthouders/ toezichthoudende organen) van controleverklaringen;
- Tenslotte worden de internationale ontwikkelingen rond ISA’s 570 en 240 meegenomen bij de evaluatie van Standaard 700.

De evaluatie van standaard 700 ten aanzien van fraude en continuïteit geschiedt onder de verantwoordelijkheid van het College beroepsreglementering van de NBA, welke zal uitmonden in een advies richting het Bestuur van de NBA.

¹ [Evaluatie aanpassingen Standaard 700.29A/29B \(nba.nl\)](https://nba.nl/evaluatie-aanpassingen-standaard-700-29a-29b)

Samenvatting uitkomsten continuïteitsectie

Scope analyse sectie 'Controleaanpak continuïteit' 2023

De analyse van de sectie 'Controleaanpak continuïteit' 2023 is uitgevoerd in het kader van de evaluatie van de toepassing van standaard 700.29. De uitkomsten van deze analyse zijn onderdeel van de input die benodigd is om de Standaard 700 te evalueren.

De analyse van de sectie 'controleaanpak continuïteit' in controleverklaringen 2023 is gericht op toepassing bij controles van oob, niet-oobs en vrijwillige controles. Voor deze analyse zijn Wta-accountantsorganisaties (hierna accountantsorganisaties) geselecteerd. Per accountantsorganisatie hebben we via company info één of meer controleverklaringen geselecteerd. Van de populatie oob-controles ziet een derde deel op beursgenoteerde entiteiten². Voor fraude en continuïteit is dezelfde populatie aan controleverklaringen onderzocht.

Daarnaast (dus bovenop de scope van 175 controleverklaringen) hebben we 3 extra controleverklaringen in ons onderzoek naar de continuïteitsectie bekeken, die uit het nieuws opvielen met een materiele onzekerheid. Onze analyse is uitsluitend gericht op teksten in de controleverklaringen 2023, zonder kennis van controledossiers. In deze rapportage geven we daarom vooral feitelijk weer hoe standaard 700.29 in de controleverklaringen 2023 is toegepast, zonder oordeel over de gerapporteerde aangelegenheden en of gerapporteerde werkzaamheden ten aanzien van continuïteit.

De belangrijkste inzichten hebben we hieronder samengevat opgenomen.

Vergelijking met 2022

De NBA heeft ook over 2022 (eerste jaar verplicht) en 2021 (vrijwillige toepassing) de sectie 'controleaanpak continuïteit' in de controleverklaringen geanalyseerd. We hebben de uitkomsten 2023 waar mogelijk vergeleken met 2022, omdat de focus van de selectie van de controleverklaringen voor de analyse in voorgaande jaren meer lag op branches en sectoren. Dit keer is bij de selectie de focus gelegd op de spreiding over de accountantsorganisaties binnen Nederland.

2 Sinds 2023 heeft de AFM enkele oob-vergunningen verleend aan nieuwe oob-accountantsorganisaties. Bij onze selectie bleek dat zij over verslagjaar 2023 nog geen controleverklaring hebben verstrekt bij een oob-controle.

Rapportageverplichting accountant versus entiteit

Wij hebben de inhoudelijke rapportering over continuïteit in de jaarrekening en/of het bestuursverslag over continuïteit door de entiteit niet geanalyseerd voor verslagjaar 2023. Wel hebben we beoordeeld of de accountant in de controleverklaring 2023 verwijst naar passages in de jaarrekening of het bestuursverslag. Wij zien in 24% (35 van de 148) van de geselecteerde wettelijke controles in de controleverklaring 2023 een verwijzing naar het bestuursverslag en in 20% (30 van de 148) naar waarderingsgrondslagen of specifieke posten in de jaarrekening, bijvoorbeeld ten aanzien van garanties of solvabiliteitstoelichtingen. Kijkend naar de beursgenoteerde ondernemingen, hebben 6 van de 10 een verwijzing opgenomen naar de jaarrekening, maar is in geen enkel geval een verwijzing opgenomen naar het bestuursverslag.

We concluderen dat vaker een verwijzing naar de jaarrekening is opgenomen dan naar het bestuursverslag. De verwijzing naar de jaarrekening gebeurt vaker bij oob-ondernemingen (50%) dan niet-oob-ondernemingen (20%).

Strekking van het oordeel

In de populatie geselecteerde wettelijke controleverklaringen 2023 zat 3% oordeelonthoudingen. In de oordeelonthouding ontbreekt de continuïteitsectie conform standaard 700.29D. De oordeelonthouding had geen betrekking op de continuïteitsveronderstelling. Voorts zag 1% van de populatie toe op een verklaring met beperking. In deze controleverklaringen was een continuïteitsectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen. In alle oob-controleverklaringen heeft de accountant een goedkeurend oordeel bij de jaarrekening gerapporteerd. In 2 van de goedkeurende niet-oob-controleverklaringen is ten onrechte geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen.

Materiele onzekerheid

In de geselecteerde controleverklaringen is geen sectie inzake een materiele onzekerheid aangetroffen. Daarom zijn een paar aanvullende controleverklaringen geanalyseerd waarbij wel sprake was van een dergelijke situatie. We zien zowel een aparte continuïteitsectie en sectie over materiele onzekerheid, alsook geïntegreerde teksten in de controleverklaring. Zie voor details Hoofdstuk 5.

Hoe passen accountants de standaard 700.29 en A41-sectie bepalingen toe:

- De aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle; het komt weinig voor dat er specifieke aangelegenheden of omstandigheden ten aanzien van de continuïteit worden benoemd. Maar als het voorkomt dan is de continuïteitsectie wel specifiek gemaakt. We hebben dit bij 5 niet-oob-ondernemingen aangetroffen.
- We hebben geen kernpunten van de controle (KAM's) ten aanzien van de continuïteit aangetroffen bij de oob-ondernemingen.
- Bij de vrijwillige controles zien we dat nog maar zeer beperkt (4 van de 27 stuks) over continuïteit wordt gerapporteerd.
- Een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden: bij de meerderheid van de controleverklaringen wordt een kort overzicht opgenomen dan wel worden de uitgevoerde werkzaamheden achterelkaar opgesomd.
- We concluderen dat bijna altijd in de onderzochte controleverklaringen de accountant expliciet de risk-assessment procedures (oftewel de beoordeling van de accountant van de door het management opgestelde continuïteitsveronderstelling) heeft opgenomen. We zien kleine verschillen over de sectoren bij niet-oob-ondernemingen.

- In 63% van de onderzochte oob-ondernemingen is klant of sectorspecifiek gerapporteerd, tegen 32% specifieke rapportages bij niet-oob-ondernemingen. Een positieve ontwikkeling is dat we bij beide groepen een forse toename zien van specifiekere teksten in de controleverklaring over 2023 vergeleken met 2022. Bij de geanalyseerde controleverklaringen bij de decentrale overheid en ondernemingen met complexere regelgeving wordt overwegend specifiek gerapporteerd.
- We concluderen uit de lengte (het aantal gerapporteerde controlewerkzaamheden) van de specifiekere teksten dat de specifiekere continuïteitsectie vaak uitgebreider is dan de generieke gerapporteerde werkzaamheden. Dit is in lijn met onze bevindingen over verslagjaar 2022.

Verkort rapporteren

De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren in de situatie dat er geen gebeurtenissen of omstandigheden zijn, die zouden doen twijfelen aan de voortzetting onder continuïteit van de onderneming. In de analyse hebben we controleverklaringen met 0 tot 1 controlewerkzaamheid als ‘verkort’ gerapporteerd aangemerkt. Bij oob-ondernemingen is in 23% van de gevallen verkort gerapporteerd en bij niet-oob-ondernemingen slechts in 7% van de onderzochte controleverklaringen. We zien bij de onderzochte oob-ondernemingen ten opzichte van 2022, een toename in een verkorte sectie over continuïteit. Bij niet-oob-ondernemingen is het in lijn met 2022 gebleven.

Uit de analyse hebben we geen conclusies kunnen trekken die duiden op kantoor policy ten aanzien van verkort versus uitgebreider rapporteren. De populatie van 175 controleverklaringen is verspreid over zeer veel kantoren waardoor hier geen uitspraak over kan worden gedaan.

Een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant

Bij een zeer grote meerderheid van de controleverklaringen wordt er een (sub) conclusie opgenomen na de controlewerkzaamheden ten aanzien van continuïteit. In meerderheid is dit een negatief geformuleerde conclusie, bijv. *“De resultaten van onze risicobeoordelingsprocedures hebben geen aanleiding gegeven om additionele controlewerkzaamheden op de continuïteitsbeoordeling uit te voeren.”*

Belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid

Zowel bij oob- als niet-oob-ondernemingen zijn geen belangrijke waarnemingen gerapporteerd, het onderscheid met de indicatie van de uitkomst van werkzaamheden is mogelijk niet duidelijk (genoeg).

1 Inleiding

Aanleiding en doel onderzoek

Aanleiding voor dit (vervolg) onderzoek over het verslagjaar 2023 is de aanpassing van Standaard 700 in december 2021 ten aanzien van het rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring.

Het NBA bestuur is van mening dat het belangrijk is meer zichtbaar te maken wat accountants aan continuïteit en fraude doen opdat stakeholders zich daarover een oordeel kunnen vormen. De verplichting geldt voor *wettelijke* controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan deze regelgeving vrijwillig worden toegepast. Bij de invoering van de rapportageverplichting over fraude en continuïteit heeft het NBA bestuur besloten de toepassing van standaard 700.29 te evalueren met stakeholders, gebruikers, opstellers en accountants. Het doel van deze evaluatie is aandachtspunten op te halen die mogelijk noodzaken tot aanpassing van Standaard 700.

In oktober 2024 hebben wij het projectplan 'Evaluatie van standaard 700N – fraude en continuïteit' gepubliceerd³. Dit plan van aanpak is behandeld in het regelgevend proces van de NBA en goedgekeurd door het NBA bestuur. Als onderdeel van het plan van aanpak hebben we de specifieke sectie over continuïteit in controleverklaringen 2023 geanalyseerd. De evaluatie van standaard 700 ten aanzien van fraude en continuïteit geschiedt onder de verantwoordelijkheid van het College beroepsreglementering van de NBA.

Als onderdeel van het plan van aanpak hebben we de specifieke secties over fraude en continuïteit in controleverklaringen 2023 geanalyseerd. Het doel van deze analyse is mede input te verzamelen voor het evaluatieproces en ronde tafel sessies met diverse gebruikersgroepen van de controleverklaringen. Deze rapportage splitst zich verder toe op het thema **continuïteit** in de controleverklaringen 2023. Inzake fraude wordt separaat een rapportage uitgebracht.

Het concept van deze rapportage is behandeld in het regelgevend proces van de NBA.

Reikwijdte toepassing Standaard 700.29

De rapportageverplichtingen in Standaard 700.29 gelden voor alle wettelijke controles. Voor niet wettelijke controles mag de rapportering in de controleverklaringen vrijwillig worden toegepast. Om die reden hebben we in de scope van het onderzoek naar controleverklaringen ook vrijwillige controles betrokken.

³ [Evaluatie aanpassingen Standaard 700.29A/29B \(nba.nl\)](#)

Onderzoek controleverklaringen 2023

In deze rapportage presenteren wij de uitkomsten van onze analyse naar controleverklaringen 2023. De analyse focust zich met name hoe accountants in de controleverklaringen 2023 zijn omgegaan met de elementen die in Standaard 700.29A, C en D en in 700.A41.A en C zijn opgenomen. Omdat we geen inzicht hebben in de onderliggende controledossiers kunnen we geen inhoudelijke conclusies trekken over de wijze waarop de accountant in het controledossier aangelegenheden omtrent de continuïteit heeft onderkend of hoe onzekerheden ten aanzien van de continuïteit zijn ingeschat.

Populatie

De analyse over 2023 van de NBA richt zich op de sectie 'Controleaanpak continuïteit' in de controleverklaringen. Ten opzichte van de analyse over 2022 is de populatie nu gekozen vanuit een brede groep accountantsorganisaties, om een zo breed mogelijk beeld te krijgen over de toepassing van de Standaard 700 in Nederland. Daarom is de populatie uitgebreid en anders van samenstelling en zijn ook vrijwillige controles meegenomen in scope. Voor deze analyse zijn Wta-accountantsorganisaties (hierna accountantsorganisaties) geselecteerd.

Per accountantsorganisatie hebben we via company info één of meerdere controleverklaringen geselecteerd.

Van de populatie oob-controles ziet een derde deel toe op beursgenoteerde entiteiten⁴. Voor fraude en continuïteit is dezelfde populatie aan controleverklaringen onderzocht.

De scope over verslagjaar 2023 betreft 175 controleverklaringen, onderverdeeld naar 30 controles van oob's (waaronder 10 beursgenoteerde controles), 118 overige wettelijke (niet-oob) controles welke een kortere controleverklaring mogen opnemen, zonder key-audit matters (KAM) en 27 vrijwillige controles.

In het onderzoek ten aanzien van de 148 wettelijke controles zijn 102 accountantsorganisaties betrokken.

In het onderzoek van de 27 vrijwillige controles zijn 23 accountantsorganisaties betrokken (dit is inclusief de Audit Dienst Rijk ADR).

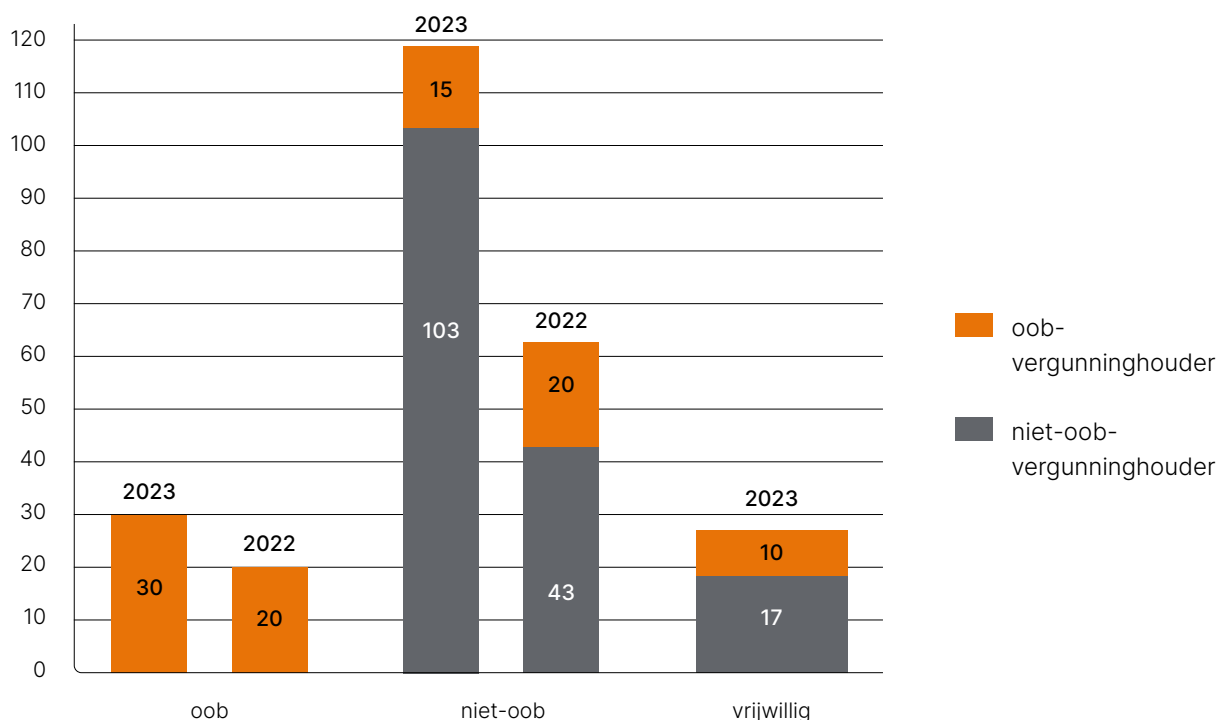
accountants organisatie	wettelijke controles				niet wettelijke controles					Totaal	
	oob	niet-oob	decentrale overheid	Totaal	zorg	onderwijs	goede doelen	overig	Totaal		
oob	30	12	3	45	3	3	3	1	10	55	31%
niet-oob	-	96	7	103	3	3	3	8	17	120	69%
Totaal	30	108	10	148	6	6	6	9	27	175	100%
	85%				15%					100%	

Figuur: TOTAAL populatie verdeling controleverklaringen in de analyse 2023

De NBA heeft ook over het verslagjaar 2022 een analyse over de controleaanpak continuïteit uitgebracht.

De populatie over 2022 betrof 83 verklaringen, onderverdeeld in 20 organisaties van openbaar belang (oob's) en 63 niet-oob's. Hieronder is de populatie voor 2023 en 2022 schematisch weergegeven voor continuïteit:

⁴ Sinds 2023 heeft de AFM enkele oob-vergunningen verleend aan nieuwe oob-accountantsorganisaties. Bij onze selectie bleek dat zij over verslagjaar 2023 nog geen controleverklaring hebben verstrekt bij een oob-controle.



Figuur: populatie verdeling controleverklaring naar oob's, niet-oob en vrijwillige controles

Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit' op basis van Standaard 700.29

In bijlage 1 zijn de bepalingen vanuit Standaard 700 opgenomen die relevant zijn in het kader van de analyse van de rapportering over continuïteit. In de totale populatie over 2023 van 175 controleverklaringen zitten vier oordeelonthoudingen die betrekking hebben op wettelijke controles van niet-oob's. In de analyse is rekening gehouden met het feit dat op basis van Standaard 700.29D bij een oordeelonthouding in de controleverklaring geen sectie over continuïteit mag worden gerapporteerd, tenzij de basis voor de oordeelonthouding toeziet op aangelegenheden inzake de continuïteitsveronderstelling.

In 142 van de 144 (148 wettelijke controles min 4 oordeelonthoudingen) geanalyseerde controleverklaringen is conform de Standaard 700.29A een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen.

De inhoud, de vorm en de diepgang van rapportering over o.a. de te benoemen elementen in standaard 700⁵ in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' en (indien van toepassing) in de kernpunten kan verschillen per accountant en per accountantsorganisatie. In het vervolg van deze rapportage hebben we de details beschreven.

⁵ Zie bijlage 1 Standaard 700.29 inzake continuïteit

2 Analyse oob-controleverklaringen

De populatie

Voor de analyse 2023 hebben we de controleverklaringen van 30 entiteiten geanalyseerd, onderscheiden naar de volgende sectoren en beursgenoteerd:

Populatie	beurs- genoteerd	2023 overig oob	n (totaal)	%	2022	
					n	%
Financiële instelling (bank / verzekeraar)	3	5	8	27%	7	35%
Pensioenfondsen	-	6	6	20%	0	0%
Woningcorporatie	-	6	6	20%	3	15%
Overig	7	3	10	33%	10	50%
Totaal	10	20	30	100%	20	100%
	33%	67%	100%			

Figuur: TOTAAL – populatie geanalyseerde oob-controleverklaringen

*) In de populatie van 2022 zaten 13 beursfondsen (AEX-, AMX- en EuroNextfondsen).

Constateringen - analyse van de controleverklaring

Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit'

In alle 30 geanalyseerde controleverklaringen voor oob-ondernemingen is conform de Standaard 700.29A een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen. Door de oob-accountantsorganisaties is niet in kernpunten van de controle gerapporteerd over het onderwerp continuïteit.

Bij één van de beoordeelde controleverklaringen (bij een schadeverzekeraar) is er geen sprake van een specifieke 'Key Audit Matter' (KAM) inzake continuïteit, maar is er wel een verwijzing opgenomen naar een andere KAM (inzake Solvency II berekeningen welke specifiek zijn voor verzekeraars). In deze KAM waarnaar wordt verwezen wordt continuïteit niet specifiek uitgewerkt, maar wordt er enkel uitgewerkt dat er geen bevindingen zijn ten aanzien van continuïteit of aanleiding om hieraan te twijfelen.

Verwijzingen naar jaarrekening en/of bestuursverslag vanuit de controleverklaring

We hebben geanalyseerd of er, in overeenstemming met Standaard 700.29A, vanuit de sectie controleaanpak continuïteit is gerefereerd naar het bestuursverslag/jaarverslag en/of naar specifieke toelichtingen in de jaarrekening.

In de helft (15 van de 30) van de onderzochte controleverklaringen hebben accountants verwijzingen opgenomen naar (continuïteit)rapportering door de cliënt zelf in de jaarrekening. Dit kan zijn een verwijzing naar de toelichting van de grondslagen die de onderneming hanteert, of een specifieke toelichting in de jaarrekening. De verwijzing naar de jaarrekening is iets minder dan in de onderzochte controleverklaringen over 2022, toen was er in 12 van de 20 controleverklaringen een verwijzing naar de jaarrekening opgenomen. Kijkend naar de beursgenoteerde ondernemingen, hebben 6 van de 10 een verwijzing opgenomen naar de jaarrekening.

In 4 van de 30 onderzochte controleverklaringen hebben accountants verwijzingen opgenomen naar (continuïteit) rapportering door de cliënt zelf in het bestuursverslag. Dit is een stuk minder dan in de populatie over 2022, toen hadden 5 van de 20 onderzochte controleverklaringen een verwijzing opgenomen. Bij de beursgenoteerde ondernemingen (10 van de 30) is in geen enkele keer een verwijzing naar het bestuursverslag opgenomen.

Een toelichting over continuïteit in het bestuursverslag of de jaarrekening betekent dat de entiteit ook zelf verantwoordelijkheid neemt om over continuïteit te rapporteren. Wij merken op dat uit de analyse niet geconcludeerd kan worden of dat dit gebeurt uit eigen beweging of op aanwijzing van de controlerend accountant.

Voorbeelden van verwijzingen:

Verwijzingen naar het jaarverslag en/of naar specifieke toelichtingen in de jaarrekening

- *Zoals toegelicht in hoofdstuk 4, "Algemene toelichting" in de jaarrekening, is de jaarrekening opgemaakt op basis van de continuïteitsveronderstelling.*
- *As explained in the section 'Statement of compliance with IFRS, financial positions and going concern assumption' on page 97 of the financial statements, the management board has carried out a going concern assessment and has concluded that the liquidity forecast for the upcoming 18 months show adequate funds available for [Company] to continue as a going concern.*

Cliëntspectifieke beschrijving van werkzaamheden

Hieronder geven we inzicht hoe sectorgewijs in controleverklaringen van oob's wordt gerapporteerd over continuïteit. In alle controleverklaringen wordt gerapporteerd over algemene werkzaamheden. Ook blijkt in welke mate wordt gerapporteerd over specifieke of deels specifieke verrichte werkzaamheden m.b.t. continuïteit. Per sector verschilt het gemiddeld aantal werkzaamheden. Bij woningcorporaties ligt het gemiddeld aantal beschreven werkzaamheden hoger dan bij pensioenfondsen.

De analyse van de sectie 'controleaanpak continuïteit' is beoordeeld op de mate van detail (het gebruik van cliënt- en sectorspecifieke bewoordingen). Dit met als achtergrond dat de gebruiker van de controleverklaring er baat bij heeft als de controlewerkzaamheden specifiek in gaan op de onderneming of de sector en dat er zo weinig mogelijk 'boiler-plate' teksten worden gehanteerd.

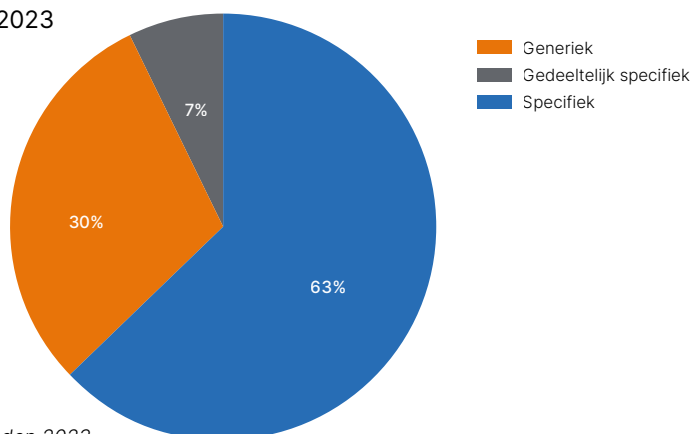
Wij hebben de teksten beoordeeld en vervolgens ingedeeld in drie categorieën; specifiek, gedeeltelijk specifiek en generiek (of algemeen). Over het verslagjaar 2023 hebben we het volgende in beeld:

Aantal oob-controleverklaringen met beschrijvingen van uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van continuïteit	n	Generiek /Algemeen	Deels specifiek	Specifiek
Financiële instelling (bank / verzekeraar)	8	2 7%	1 3,5%	5 17%
Pensioenfonds	6	2 7%	- 0%	4 13%
Woningcorporatie	6	2 7%	1 3,5%	3 10%
Overig	10	3 10%	- 0%	7 23%
Totaal	30	9 30%	2 7%	19 63%

Figuur: Oob-verklaringen naar specifiek, deels specifiek en specifiek in aantallen en in % t.o.v. het totaal van de oob-populatie (n=30)

In het volgende figuur hebben we dit nogmaals inzichtelijk gemaakt voor 2023 en vergeleken met 2022:

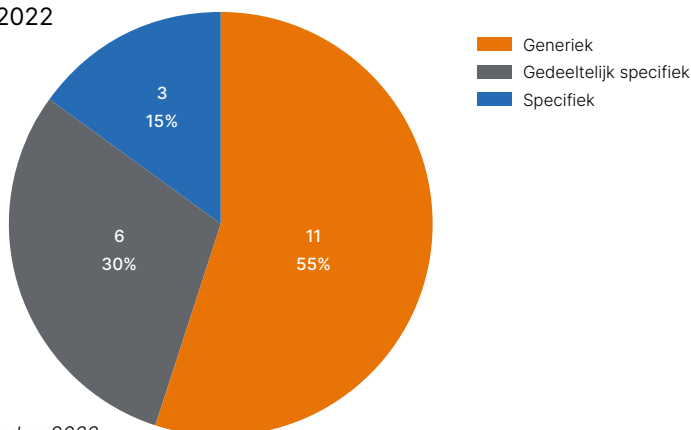
Mate van detail 2023



Figuur: oob-verdeling
beschrijving werkzaamheden 2023

Ter vergelijking de percentages van 2022: 55% met een generieke sectie, 30% met een gedeeltelijk specifieke sectie en 15% met een specifieke sectie.

Mate van detail 2022



Figuur: oob-verdeling
beschrijving werkzaamheden 2022

We zien dus een forse toename in specifieke bewoordingen voor de continuïteitssectie, waarbij we wel moeten opmerken dat in de scope over 2023 overwegend oob-ondernemingen met specifieke/complexere regelgeving zijn geselecteerd (zoals financiële instellingen, pensioenfondsen en woningbouwcorporaties). Bij de beursgenoteerde ondernemingen zien we in 8 van de 10 geanalyseerde controleverklaringen specifieke bewoordingen.

Generieke bewoordingen en voorbeelden

Algemene of generieke teksten komen in de in 2023 onderzochte controleverklaringen minder voor dan in 2022. Een voorbeeld van een als generieke tekst beoordeelde sectie over de controleaanpak continuïteit is als volgt:

Controleaanpak continuïteit

Voor de inschatting van continuïteitsrisico's is inzicht verkregen in het risicomanagementsysteem van de vennootschap en de uitkomsten daarvan. Een toelichting op dit risicomanagementsysteem heeft de vennootschap opgenomen in het bestuursverslag. De verantwoordelijkheid van de directie voor het hanteren van de continuïteitsveronderstelling voor de jaarrekening is toegelicht in onderstaande paragraaf 'Verantwoordelijkheden van de directie en de raad van commissarissen voor de jaarrekening'.

De uitgangspunten van de door de vennootschap gehanteerde continuïteitsveronderstelling zijn vergeleken met onze eigen inzichten daarbij. Daartoe is onder meer inzicht verkregen in de bedrijfsactiviteiten en de financiële ontwikkelingen in het volgende verslagjaar en zijn bevestigingen gevraagd bij de directie van de vennootschap. Daarbij zijn door ons geen bijzondere aandachtspunten met betrekking tot deze continuïteitsveronderstelling geconstateerd.

Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden zijn wij van mening dat de jaarrekening terecht op basis van het continuïteitsprincipe is opgesteld. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven.

(Gedeeltelijk) specifiek rapporteren en voorbeelden

Een voorbeeld van een als gedeeltelijk specifiek tekst beoordeelde sectie over de controleaanpak continuïteit (t.a.v. de bedrijfssector) is als volgt:

- “Wij hebben de specifieke beoordeling met de directie besproken en professioneel-kritische geëvalueerd. Wij hebben overwogen of de specifieke beoordeling van de directie op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, alle relevante gebeurtenissen en omstandigheden bevat waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de vennootschap haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten waarbij wij ons ook hebben gericht op de vraag of de vennootschap kan blijven voldoen aan **de wettelijke solvabiliteitsvereisten van een verzekeraar**. Hiertoe hebben wij onder andere kennis genomen van **de Own Risk & Solvency Assessment (ORSA)**.”

Voorbeeld van een als **specifieke** tekst t.a.v. de bedrijfssector beoordeelde sectie over de controleaanpak continuïteit:

Audit response to going concern

As explained in chapter 7.1.1. of the annual report, the Executive Board has performed its going concern assessment and has not identified any significant going concern risks. To assess the Executives Board's assessment, we have performed, inter alia, the following procedures:

- We considered the Executive Board's assessment of the going concern risks, including all relevant information of which we are aware as a result of our audit.
- We assessed whether the scenarios included in the Own Risk Solvency Assessment (ORSA) and Preparatory Crisis Plan that were submitted to DNB and other regulatory correspondence indicate a significant going concern risk.

- We analysed the Group's financial position and Solvency II ratio as at year-end and compared it to internal minimum capital requirements as set by the Executive Board, the previous financial year and sensitivities of the regulatory capital position to identify potential significant going concern risks.
- We evaluated whether the Executive Board's assessment of going concern, including the Solvency II ratio and sensitivities of the regulatory capital position, is adequately disclosed in the risk management paragraph 7.8. of the financial statements.

The outcome of our risk assessment procedures did not give reason to perform additional audit procedures on management's going concern assessment.

Verkort rapporteren

De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren in de situatie dat er geen gebeurtenissen of omstandigheden zijn die zouden doen twifelen aan de voortzetting onder continuïteit van de onderneming. We hebben gezien dat er 7 (23%) controleverklaringen een continuïteitsectie hebben met 1 controlewerkzaamheid die algemeen is. Daar zitten 2 (20% van 10) beursgenoteerde ondernemingen bij. Dit leidt meestal tot een meer generieke ('boiler-plate') tekst. In de over 2022 onderzochte controleverklaringen was dit relatief minder (3 van de 20), nl. 15%.

Voorbeelden van verkort rapporteren met 0 tot 1 controlewerkzaamheid:

Audit approach going concern

Our responsibilities, as well as the responsibilities of the Executive Board and the Supervisory Board, related to going concern under the prevailing standards are outlined in the "Description of responsibilities regarding the financial statements" section below. In fulfilling our responsibilities, we performed procedures including evaluating management's assessment of the Company's ability to continue as a going concern and considering the impact of financial, operational, and other conditions. Based on these procedures, we did not identify any reportable findings related to the entity's ability to continue as a going concern.

Audit approach going concern

Our responsibilities, as well as the responsibilities of the Management Board and the Supervisory Board, related to going concern under the prevailing standards, are outlined in the "Description of responsibilities regarding the financial statements" section below. In fulfilling our responsibilities, we performed procedures including evaluating the Management Board's assessment of BinckBank's ability to continue as a going concern and considering the impact of financial, operational, and other conditions. Based on these procedures, we did not identify any reportable findings related to the entity's ability to continue as a going concern.

Wij hebben het aantal gerapporteerde werkzaamheden in de sectie controleaanpak continuïteit geanalyseerd, om te kijken of er een verband is tussen uitgebreider rapporteren en het meer specifiek rapporteren.

Categorie	Antwoord	Frequentie
Algemeen	1	1
	2	1
	3	1
	4	1
	5	1
	6	1
	7	1
	8	1
	9	2
Gedeeltelijk specifiek	10	3
	11	2
	12	2
	13	1
Specifiek	14	1
	15	1
	16	2
	17	2
	18	3
	19	4
	20	4
	21	4
	22	4
	23	4
	24	5
	25	5
	26	5
	27	5
	28	5
29	6	
30	6	
31	6	
32	7	

We kunnen hieruit concluderen dat de specifiekere continuïteitsectie vaak uitgebreider is. Voor de beursgenoteerde ondernemingen komen hier geen andere bevindingen uit vergeleken met de niet-beursgenoteerde oob-ondernemingen.

Kijkend naar het type genoemde werkzaamheden in de sectie controleaanpak continuïteit komen een aantal werkzaamheden vaak voor. Conform vorig jaar is de beoordeling of management alle relevante informatie heeft verwerkt in het assessment de vaakst voorkomende werkzaamheid. Naast de vaak voorkomende werkzaamheden worden er in meerdere verklaringen ook overige additionele werkzaamheden uitgevoerd.

- Analyseren of de ruimte in de financieringsovereenkomsten opgenomen ratio's voldoende is en geen aanleiding geeft tot een risico op het doorbreken van convenanten in deze overeenkomst.
- Daarnaast hebben wij de correspondentie met relevante toezichthoudende instanties geïnspecteerd.
- Overwegen of actuariële ontwikkelingen (inclusief de voorzienbare trend in overlevingskansen) en de ontwikkelingen op financiële markten (inclusief ontwikkeling in de rentetermijnstructuur) aanleiding geven tot een significant continuïteitsrisico

Controleaanpak continuïteit in de controleverklaringen 2023 17

Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden

In alle 30 geanalyseerde controleverklaringen voor de oob's rapporteren de accountants een goedkeurend oordeel en in de secties over continuïteit in deze verklaringen zijn geen (detail)waarnemingen en observaties gerapporteerd. In 29 van de 30 beoordeelde verklaringen heeft de accountant een subconclusie opgenomen ten aanzien van continuïteit. Bij alle beursgenoteerde ondernemingen is een subconclusie opgenomen.

De bewoording over de indicatie van de uitkomsten van werkzaamheden en over de beoordeling van de management assessment was in 12 verklaringen positief geformuleerd en in 17 verklaringen negatief geformuleerd.

Hieronder is een aantal voorbeelden van conclusies opgenomen uit de controleverklaringen.

Voorbeeld: Uitkomsten van de controlewerkzaamheden

- "De resultaten van onze risicobeoordelingsprocedures hebben geen aanleiding gegeven om additionele controlewerkzaamheden op de continuïteitsbeoordeling uit te voeren."
- "Op basis van onze werkzaamheden concluderen wij dat de mate waarin de directeur-bestuurder in haar beoordeling van de continuïteitsveronderstelling rekening heeft gehouden met de thans beschikbare informatie en de toelichtingen daaromtrent in de jaarrekening, passend zijn in de omstandigheden en in overeenstemming met het genoemde verslaggevingsstelsel."
- "De resultaten van onze risicobeoordelingsprocedures hebben geen aanleiding gegeven om additionele controlewerkzaamheden op de continuïteitsbeoordeling uit te voeren."
- "Onze controlewerkzaamheden hebben geen informatie opgeleverd die strijdig is met de veronderstellingen en aannames van het bestuur over de gehanteerde continuïteitsveronderstellingen."

3 Analyse niet-oob-verklaringen

De populatie

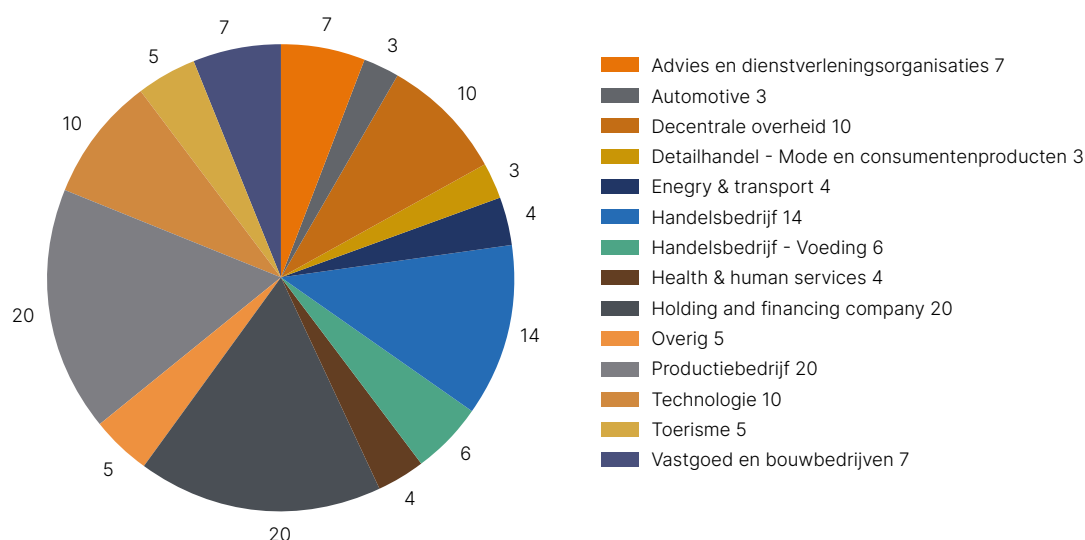
In totaal zijn 118 niet-oob-verklaringen over 2023 geanalyseerd. Dit betreffen 108 'gewone' niet-oob-entiteiten en 10 decentrale overheden. In 2022 hebben we in totaal 63 entiteiten met niet-oob-verklaringen geanalyseerd voor rapportage over continuïteit. Verdeeld over type accountantsorganisatie geeft dit het volgende beeld:

Type accountantsorganisatie	Totaal 2023 niet-oob	%	Totaal 2022 niet-oob	%
oob	15	13%	20	32%
niet-oob	103	87%	43	68%
Totaal	118	100%	63	100%

In ons onderzoek over 2023 zitten meer controleverklaringen en meer van niet-oob-organisaties, dit omdat we ons onderzoek heel breed hebben willen insteken over de accountantsorganisaties in Nederland.

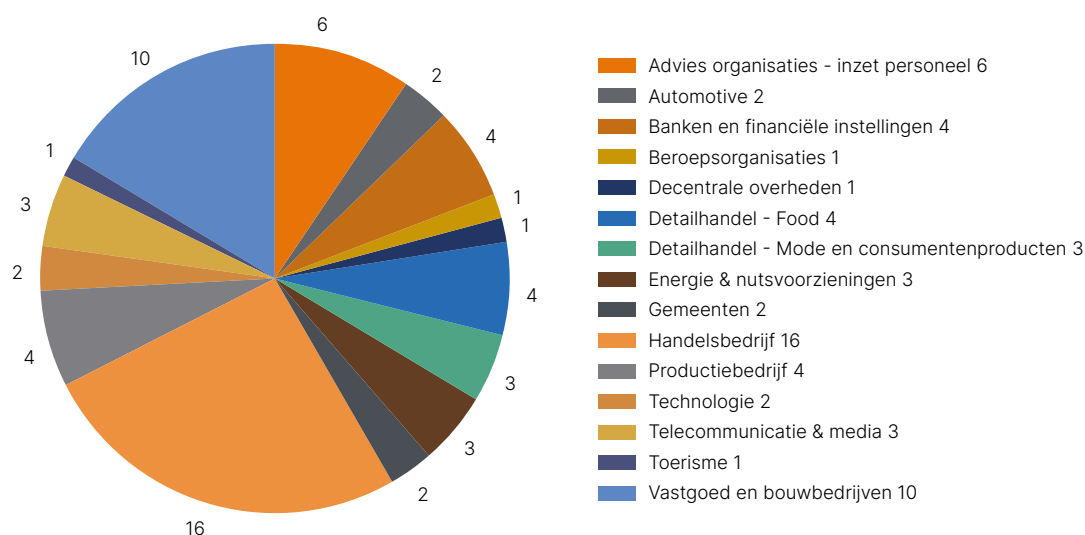
De diversiteit aan geanalyseerde niet-oob-controleverklaringen is groot. Dit is terug te zien in de volgende chart per sector:

Verdeling naar sector niet-oob



Holding en financing companies zijn diverse middel grote holding- en management- of investment companies. De 10 decentrale overheden betreffen 4 gemeenten, 2 provincies en 4 waterschappen en zijn wettelijke controles. De 5 overige zijn diverse middelgrote ondernemingen, van een voetbalclub tot vleeskuikenverwerking.

Ter vergelijking is de verdeling naar sector voor 2022 opgenomen.



Constateringen - analyse van de controleverklaring

Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit'

Categorie niet-oob-controleverklaringen	n	Gerapporteerd over controleaanpak continuïteit
Goedkeurend	112	110
Oordeelonthouding	4	0
Met beperking	2	2
Materiele onzekerheid (COS 570)	0	0
Totaal	118	112

In 112 van de 118 geanalyseerde controleverklaringen is conform de Standaard 700.29A een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen.

Er zijn 4 oordeelonthoudingen en 2 met een oordeel met beperking afgegeven bij de 118 geselecteerde jaarrekeningen. Bij de 4 oordeelonthoudingen is er conform Standaard 700.29 niet gerapporteerd in een aparte sectie over continuïteit. Tevens stellen we vast dat bij 2 goedkeurende controleverklaringen ten onrechte geen sectie 'Controleaanpak continuïteit' is opgenomen. In het vervolg van dit hoofdstuk gaan we dus verder in op de 112 controleverklaringen met een controleaanpak over continuïteit.

In 9 van de 112 controleverklaringen heet de sectie inzake continuïteit: 'Controleaanpak veronderstellingen inzake financiële risico's in relatie tot de financiële positie'. Dit betreffen controleverklaringen van decentrale overheden (gemeenten, provincies en waterschap).

In 5 van de 112 controleverklaringen van niet-oob-ondernemingen is een belangrijke aangelegenheid met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling beschreven die aandacht vereiste bij de controle. Dit zijn 4 goedkeurende controleverklaringen en 1 oordeelsverklaring met beperking. In alle 5 controleverklaringen is het aantal controlewerkzaamheden uitgebreid en specifiek toegelicht.

In de selectie niet-oob-controleverklaringen hebben we geen controleverklaringen met een materiele onzekerheid aangetroffen, om die reden hebben we in deze rapportage drie aanvullende controleverklaringen met een materiele onzekerheid over 2023 opgenomen, zie hoofdstuk 5.

Sectorgewijs (niet-oob)

Hieronder geven we inzicht hoe sectorgewijs in controleverklaringen van niet-oob's wordt gerapporteerd over continuïteit. Ook blijkt in welke mate wordt gerapporteerd over de risk-assessment door het management en of er een verkort overzicht is opgenomen van uitgevoerde werkzaamheden m.b.t. continuïteit.

	Aantal niet-oob-controleverklaringen met sectie Controleaanpak continuïteit	In %	Heeft de accountant zijn risk-assessment procedures beschreven?	In %	Is een kort overzicht van uitgevoerde werkzaamheden opgenomen (anders dan beoordeling management's assesment)	In %
Handelsbedrijf & Detailhandel	23	21%	22	96%	22	96%
Productiebedrijf	19	17%	16	84%	17	89%
Holding & financing companies	16	14%	16	100%	16	100%
Decentrale overheid	10	9%	10	100%	10	100%
Technologie	9	8%	9	100%	8	89%
Advies- en dienstverleningsorg.	7	6%	7	100%	7	100%
Toerisme	5	4%	5	100%	5	100%
Overige sectoren	23	21%	22	96%	22	96%
Totaal	112	100%	107	96%	107	96%

We concluderen dat in totaal 96% van de onderzochte controleverklaringen de accountant expliciet de risk-assessment procedures heeft opgenomen. We zien kleine verschillen over de sectoren. De accountant beschrijft de risk-assessment, oftewel de beoordeling van de accountant van de door het management opgestelde continuïteitsveronderstelling. De accountant beschrijft of de veronderstellingen en uitgangspunten juist en volledig zijn, of bevestigt deze kritisch en neemt ook andere informatie dan ontvangen van het management mee. De beschrijving is soms iets uitgebreider en soms korter, maar wij zien wel dat deze in bijna alle controleverklaringen wordt gerapporteerd.

We hebben daarnaast, op basis van de onderzochte controleverklaringen, gezien dat bijna altijd een kort overzicht is opgenomen van de uitgevoerde werkzaamheden (96%).

Vervolgens hebben we onderzocht of dit beeld nog verschilt per soort accountantsorganisatie (oob versus niet-oob). De uitkomsten voor beide type accountantsorganisaties staan hieronder:

Accountants-organisatie	Aantal niet-oob-controleverklaringen met sectie Controleaanpak continuïteit	In %	Heeft de accountant zijn risk-assessment procedures beschreven?	In %	Is een kort overzicht van uitgevoerde werkzaamheden opgenomen (anders dan beoordeling management's assesment)	In %
oob	15	13%	15	100%	13	87%
niet-oob	97	87%	92	95%	94	97%
Totaal	112	100%	107	96%	107	96%

We zien dat bij de oob-accountantsorganisaties in alle gevallen de risk-assessment wordt opgenomen, maar dat in een iets minder aantal keren een kort overzicht wordt opgenomen van de uitgevoerde werkzaamheden.

Verwijzingen naar financiële overzichten vanuit de controleverklaring

Verder hebben we geanalyseerd of er, in overeenstemming met Standaard 700.A41A, vanuit de sectie controle-aanpak continuïteit is gerefereerd naar het bestuursverslag of naar specifieke toelichtingen in de jaarrekening.

We stellen vast dat in:

- 22 (20%) van de 112 controleverklaringen met een controleaanpak continuïteit accountants verwijzingen hebben opgenomen naar het bestuursverslag of verslag van de directie en;
- 16 (14%) van de 112 controleverklaringen is verwezen naar (toelichting in) de jaarrekening;
- 4 controleverklaringen zowel een verwijzing is opgenomen naar het bestuursverslag als naar de (toelichting in de) jaarrekening. Zie bijlage 2 voor het opgenomen voorbeeld van specifieke bewoordingen in de sector sport voor een voorbeeld met verwijzingen naar zowel het bestuursverslag als de jaarrekening.

Vergeleken met ons onderzoek in 2022, toen werd in 19% van de controleverklaringen verwezen naar het bestuursverslag en in 33% naar de jaarrekening. Dat laatste, de opgenomen verwijzing naar een toelichting in de jaarrekening lijkt dus flink te hebben ingeboet.

Kijken we naar de verschillende sectoren, dan zien we dat bij 9 van de 10 decentrale overheden een verwijzing is gemaakt naar het bestuursverslag. Dit maakt dus 40% (9 van de 22) uit van de populatie die een verwijzing naar het bestuursverslag heeft opgenomen. In 1 geval is bij een gemeente een verwijzing opgenomen naar de 'sectie Weerstandsvermogen en risicobeheersing' in de jaarrekening, maar in feite is dit een verplichte sectie in de jaarstukken en niet formeel de jaarrekening.

Als we kijken naar de 102 overige entiteiten (112 minus 10 uit de sector decentrale overheid), met een verwijzing naar het bestuursverslag, dan komt dit dus slechts in 13 keer voor (13%) en de verwijzing naar de jaarrekening 15 keer (15%). Geen andere sector springt hier duidelijk uit.

Tenslotte krijgen we het volgende beeld als we kijken naar type accountantsorganisatie:

Accountants-organisatie	Aantal niet-oob- controleverklaringen met sectie Controleaanpak continuïteit	In %	Is een verwijzing opgenomen naar het bestuursverslag?	In %	Is een verwijzing opgenomen naar de jaarrekening?	In %
oob	15	13%	4	18%	7	44%
niet-oob	97	87%	18	82%	9	56%
Totaal	112	100%	22	100%	16	100%

Hieruit blijkt dat bij oob-accountantsorganisaties relatief vaker een verwijzing wordt opgenomen naar de jaarrekening en het bestuursverslag. Dit beeld is hetzelfde als we de sector decentrale overheid buiten beschouwing laten:

Accountants-organisatie	Aantal niet-oob- controleverklaringen met sectie Controleaanpak continuïteit excl. Sector decentrale overheid	In %	Is een verwijzing opgenomen naar het bestuursverslag?	In %	Is een verwijzing opgenomen naar de jaarrekening?	In %
oob	12	12%	2	15%	6	40%
niet-oob	90	88%	11	85%	9	60%
Totaal	102	100%	13	100%	15	100%

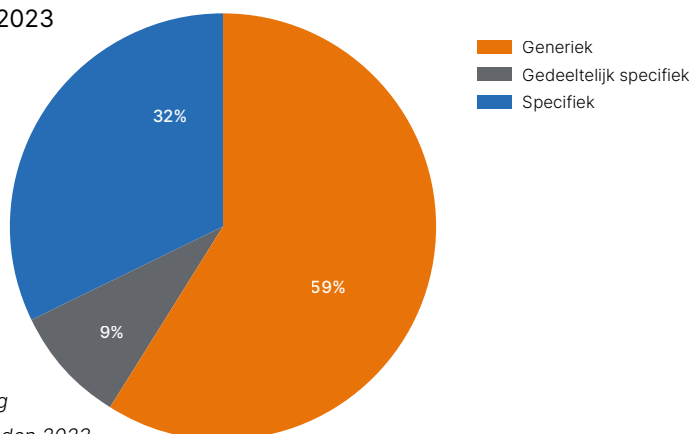
In het algemeen kunnen we hieruit concluderen dat verwijzingen naar het bestuursverslag en/of de jaarrekening in de minderheid gebeurt en dat dit iets vaker voorkomt bij oob-accountantsorganisaties dan bij niet-oob-accountantsorganisaties. Wij merken op dat uit de analyse niet geconcludeerd kan worden of dat het opnemen, van een verwijzing door de onderneming, gebeurt uit eigen beweging of op aanwijzing van de controlerend accountant.

Cliëntspecifieke beschrijving van werkzaamheden

De analyse van de sectie 'controleaanpak continuïteit' is beoordeeld op de mate van detail (het gebruik van cliënt- en sectorspecifieke bewoordingen). De gebruiker van de controleverklaring heeft er baat bij als de controlewerkzaamheden specifiek in gaan op de onderneming of de sector en dat er zo weinig mogelijk standaard ('boiler-plate') teksten worden gehanteerd. De teksten zijn beoordeeld en ingedeeld in drie categorieën; specifiek, gedeeltelijk specifiek en generiek. We hebben de sectie 'controleaanpak continuïteit' als specifiek beoordeeld als er tenminste twee ondernemings- of sector- specifieke controlewerkzaamheden zijn genoemd.

Van de 112 geanalyseerde controleverklaringen met sectie 'controleaanpak continuïteit' zijn er 66 verklaringen (59%) met een generieke sectie (oranje), 10 (9%) met een gedeeltelijk specifieke sectie (grijs) en 36 (32%) met een specifieke sectie (blauw). Onderstaande figuur geeft de resultaten voor 2023:

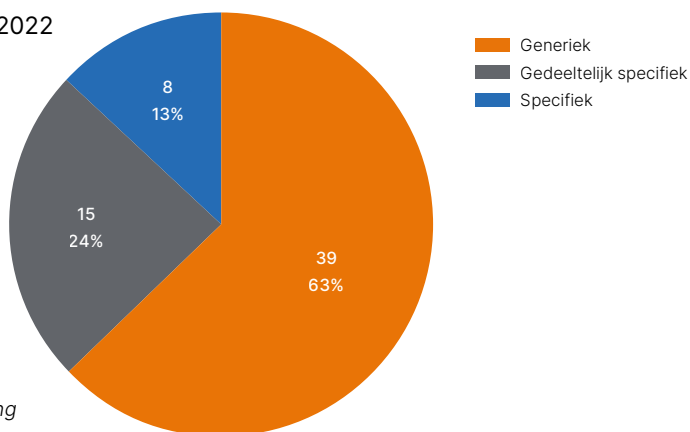
Mate van detail 2023



Figuur: niet-oob-verdeling
beschrijving werkzaamheden 2023

Ter vergelijking de percentages van 2022: 63% met een generieke sectie, 24% met een gedeeltelijk specifieke sectie en 13% met een specifieke sectie.

Mate van detail 2022



Figuur: niet-oob-verdeling
beschrijving werkzaamheden 2022

Wij concluderen dat het percentage door ons als generiek beoordeelde bewoordingen, van de niet-oob-ondernemingen voor de sectie controleaanpak continuïteit, iets is afgenomen. De verdeling specifiek en gedeeltelijk specifiek is in 2023 verschoven naar meer specifiek, wat een goede beweging is.

De NBA beveelt in de Handreiking 1151 'Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring' en in de voorbeeldteksten bij de Handreiking 1151 (zie [illustratieve voorbeelden continuïteitsectie, https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/voorbeeldteksten/voorbeeldteksten-en-verklaringen/](https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/voorbeeldteksten/voorbeeldteksten-en-verklaringen/)) aan, om de voorbeeldteksten aan te passen aan de onderneming specifieke situatie.

In de analyse komen zeer veel verschillende accountantsorganisaties voor, en de aantallen per accountantsorganisatie zijn in deze analyse te klein om een conclusie te trekken over een bepaalde mate van specifiek rapporteren per accountantsorganisatie.

Generieke bewoordingen en voorbeelden

Algemene of generieke teksten komen dus in de meerderheid voor, maar we zien in de selectie hier veel verscheidenheid in. Voorbeeld van een korte, algemene tekst zonder een duidelijke beschrijving van de risk assessment door de accountant van de continuïteitsveronderstelling van het management:

“Controleaanpak continuïteit

In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 verklaren wij het volgende:

- wij hebben kennis genomen van de tussentijdse resultaten 2024;
- wij hebben kennis genomen van de intern opgestelde meerjarenprognose en de plannen van de directie;
- wij hebben kennis genomen van de bancaire faciliteit.

Wij hebben geen reden om te twijfelen aan de continuïteitsveronderstelling die de directie hanteert.”

De accountant beschrijft hier niet expliciet wat gedaan is om de beoordeling door het management ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling te beoordelen. Maar neemt wel een korte (sub)conclusie op.

Een ander voorbeeld van een meer uitgebreide generieke tekst, met een opsomming van wat de accountant beoordeeld t.a.v. de continuïteitsbeoordeling van het bestuur is bijvoorbeeld:

“Toelichting op onze controleaanpak in het kader van continuïteitsrisico's

Zoals toegelicht in het onderdeel 'Continuïteit' van de jaarrekening, heeft het bestuur haar continuïteitsbeoordeling van de vennootschap op balansdatum van de jaarrekening uitgevoerd en geen gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (hierna: continuïteitsrisico's).

Onze werkzaamheden om de continuïteitsbeoordeling van het bestuur te evalueren omvatten onder andere:

- Overwegen of de continuïteitsbeoordeling van het bestuur alle relevante informatie bevat waarvan wij als gevolg van onze controle kennis hebben en het bestuur bevragen over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten.
- Evalueren van de begrote resultaten en daaraan gerelateerde kasstromen rekening houdend met de ontwikkelingen bij de entiteit in haar branche en onze kennis uit de controle.
- Analyseren of de huidige en de benodigde financiering voor het kunnen continueren van het geheel van de bedrijfsactiviteiten is gewaarborgd, inclusief het voldoen aan relevante convenanten.
- Inwinnen van inlichtingen bij het bestuur over zijn kennis van continuïteitsrisico's na de periode van de door het bestuur verrichte continuïteitsbeoordeling.

Uit onze werkzaamheden (welke zijn uitgevoerd tot aan datering van de jaarrekening) blijkt dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is en er geen continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd.”

(Gedeeltelijk) specifiek rapporteren en voorbeelden

Bij veel verschillende sectoren wordt (gedeeltelijk) specifiek gerapporteerd. We zien dat bij de decentrale overheid overwegend specifiek wordt gerapporteerd. Overige sectoren met relatief iets meer (>1/3 deel) (gedeeltelijk) specifieke bewoordingen in de controleaanpak voor continuïteit zijn onder andere de sectoren vastgoed en bouw, toerisme en automotive.

In bijlage 2 hebben we een aantal voorbeelden opgenomen van specifieke teksten in de continuïteitsectie.

Specifieke bewoordingen hebben betrekking op het vermelden van meerdere elementen zoals:

- ingaan op de opdrachtportefeuille voor 2024, de bancaire eisen en het beoordelen van solvabiliteits- en liquiditeitsratio's op noodzaak van nadere analyse van de toekomstige liquiditeitsprognoses;
- ingaan op de verslechterde financiële positie, die ook is onderkend in het bestuursverslag als jaarrekening;

- verstrekte garantiestellingen die zijn geformaliseerd, beoordeling daarvan a.d.h.v een uitspraak van een accountant over beschikbare middelen en ontwikkelingen in de betaald voetbal branche;
- het beoordelen van de verwachte vrije kasstromen over 2024 en de geplande vervangingsinvesteringen;
- Cashcontributions van een shareholder en bevestiging van de support van de shareholder.

Verkort rapporteren

Zoals al in de inleiding toegelicht heeft de accountant de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren in de situatie dat er geen gebeurtenissen of omstandigheden zijn die zouden doen twijfelen aan de voortzetting onder continuïteit van de onderneming. Dit leidt meestal tot meer generieke ('boiler-plate') teksten. We hebben 2 controleverklaringen met 0 en 6 controleverklaringen met 1 gerapporteerde controlewerkzaamheid gezien, met generieke bewoordingen. Dit zijn 4 productiebedrijven, 2 in de technologie, een bedrijf in vastgoed en bouwbedrijven en een handelsbedrijf in voeding.

Voorbeelden van verkort rapporteren met 0 tot 1 controlewerkzaamheid:

1. "Wij hebben tijdens de controle aandacht besteed aan de continuïteit en wij hebben geen aanwijzingen gekregen dat er reden is om te twijfelen aan de continuïteit."
2. "Het bestuur heeft de jaarrekening opgemaakt uitgaande van de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden voor de periode van minimaal 12 maanden vanaf de datum van opmaken van de jaarrekening. Uit onze werkzaamheden blijkt dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is en er geen continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd."

Uit beide voorbeelden blijkt dat de accountant niet twijfelt over de continuïteitsveronderstelling, maar welke werkzaamheden daarvoor verricht zijn, zijn niet opgenomen.

Iets uitgebreider is het volgende voorbeeld, waarin opgenomen is de beoordeling van de accountant van de continuïteitsbeoordeling door de directie én een positief geformuleerde conclusie over de werkzaamheden in verkorte vorm:

3. "De directie heeft een beoordeling gemaakt van de mogelijkheid van [naam Company] om haar continuïteit te handhaven en de activiteiten voor te zetten voor ten minste de komende 12 maanden. Wij hebben deze beoordeling met de directie besproken en professioneel-kritisch geëvalueerd. We hebben overwogen of de beoordeling, waaronder de begroting, van de directie op basis van onze kennis en begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, alle gebeurtenissen bevat waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Op basis van de verkregen controle-informatie komen wij tot de conclusie dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven."

Aantal gerapporteerde werkzaamheden

Wij hebben het aantal gerapporteerde werkzaamheden in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' geanalyseerd, om te kijken of er een verband is tussen uitgebreider rapporteren en het meer specifiek rapporteren.

Bij de 112 controleverklaringen met een controleaanpak continuïteit zien we aan gerapporteerde controlewerkzaamheden bij:

- generieke teksten; het aantal loopt uiteen van 0 tot 6;
- gedeeltelijk specifiek teksten variëren van 3 tot 6;
- specifiek beoordeelde teksten variëren van 3 tot 11 controlewerkzaamheden.

Hieronder hebben we dat in tabel vorm iets meer toegelicht:

# controle-werkzaamheden	Generieke teksten	Gedeeltelijk specifiek	Specifiek	Totaal	%
0-3	23	1	5	29	25,9%
4	21	6	10	37	33,0%
5-6	22	3	15	40	35,7%
7-8	0	0	5	5	4,5%
11	0	0	1	1	0,9%
Totaal	66	10	36	112	100%

We concluderen hieruit dat bijna 70% van de 112 geanalyseerde niet-oob-controleverklaringen tussen de 4 en 6 controlewerkzaamheden rapporteren. Verder kunnen we concluderen dat de specifieke bewoordingen in de sectie controleaanpak over continuïteit ook vaker voorkomen in de iets uitgebreidere (> 3 controlewerkzaamheden) gerapporteerde controleaanpak.

Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden

In 96 van de 112 (86%) geanalyseerde controleverklaringen voor de niet-oob's, rapporteren de accountants een (sub)conclusie over de werkzaamheden en/of de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling in de jaarrekening van de ondernemingen in de sectie controleaanpak continuïteit.

In de meeste van de controleverklaringen in onze scope van 112 stuks - (55%) 62 controleverklaringen is er een negatief geformuleerde (sub)conclusie opgenomen. In onze onderzoekspopulatie over 2022 had 70% van de onderzochte populatie een 'ontkennende' formulering opgenomen.

Voorbeelden van een negatieve formulering:

- "Onze controlewerkzaamheden hebben geen informatie opgeleverd die strijdig is met de veronderstellingen en aannames van het bestuur over de gehanteerde continuïteitsveronderstelling."
- "The outcome of our risk assessment procedures did not give reason to perform additional audit procedures on the going concern assessment of the Board of Managing Directors."
- "Based on the procedures performed, we have no reportable findings relating the Company's ability to continue as a going concern."

In 34 controleverklaringen van de 112 (30%) is dit een positief geformuleerde (sub)conclusie, waarin de continuïteitsveronderstelling van het management of bestuur als aanvaardbaar wordt geacht. Dit deel is wel gestegen in vergelijking met vorig jaar bij niet-oob-controleverklaringen, toen was dat percentage slechts 17%.

Voorbeelden van een positieve formulering:

- "Uit onze werkzaamheden blijkt dat de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is en er geen continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd."
- "Based on our audit, we have not identified any events or circumstances that could give rise to substantial doubt about the entity's ability to continue as a going concern and we consider the going concern assumption used by management to be acceptable. Our conclusions are based on the audit evidence obtained up to the date of our auditor's report. However, future events or circumstances may cause a company to cease to continue as a going concern."

Bij 16 (14%) controleverklaringen is er geen conclusie opgenomen. Dit ligt in lijn met 2022, toen zagen we dat in 13% (8 van de onderzochte 62 stuks) geen conclusie was opgenomen.

We kunnen daarmee concluderen dat over het algemeen wel een (sub)conclusie wordt opgenomen na de controlewerkzaamheden ten aanzien van de continuïteitsrisico's.

Bij 2 goedkeurende controleverklaringen zonder een (sub) conclusie is wél een *aangelegenheid beschreven die aandacht vereiste* bij de controle. Hieronder een controleverklaring met significante aandacht voor de continuïteitsveronderstelling en met specifieke bewoordingen, zonder een (sub)conclusie:

"Audit approach going concern

As a result of the outbreak of COVID-19, the increase of raw materials, increase in personnel costs and energy, losses have occurred in recent years, including 2023.

During our audit, we recognized the following continuity risks such as negative net income, negative equity and negative working capital. As a result of these indicators, management performed an impairment analysis based on the discounted cash flow method. This calculation is based on a projection of the discounted cash flow for the next five years, including a discounted terminal value.

Also based on this analysis management determined that the going concern can be assumed. As part of the audit of the financial statements, we have tested the assumptions underlying the projections and performed a sensitivity analysis. When testing the assumptions, we compared, among other things, the turnover and EBITDA for the period January 2024 to May 2024 with the budget for that period. We have also tested the detailed assumptions such as turnover per cover, the number of covers, the average gross margin to be realized, labour costs per hour and turnover per hour with the realization up to and including May 2024. We have also tested the discount rate used with external sources."

4 Analyse controleverklaringen van vrijwillige controles

De populatie

In het onderzoek van de 27 vrijwillige controles zijn 23 accountantsorganisaties betrokken (dit is inclusief de Audit Dienst Rijk (ADR)). Voor de analyse 2023 hebben we de controleverklaringen van 27 entiteiten geanalyseerd, onderscheiden naar:

Accountants-organisatie	niet wettelijke controles 2023					Totaal
	zorg	goede onderwijs	doelen	overig		
oob	3	3	3	1	10	37%
niet-oob	3	3	3	8	17	63%
Totaal	6	6	6	9	27	100%

Figuur: TOTAAL – populatie geanalyseerde continuïteitsecties vrijwillige controles

In de categorie 'overig' hebben we ook stakeholderorganisaties geselecteerd als AFM, Eumedion, NBA en VEB. Bij de jaarrekeningen van VEVO en VNO NCW zijn geen controleverklaringen afgegeven waardoor deze organisaties ontbreken in de populatie.

Constateringen - analyse van de controleverklaring

Voor de vrijwillige controles kan de accountant standaard 700.29A vrijwillig toepassen. In 4 van de 27 (15%) geanalyseerde controleverklaringen is conform Standaard 700.29A een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' opgenomen. De verdeling over oob en niet-oob-accountantsorganisatie is 50%-50%.

Dit betreffen de volgende 4 organisaties:

- 2 vrijwillige controles uit de overige categorie, een stichting kinderopvang en een beroepsorganisatie;
- 1 vrijwillige controle bij een goede doelen organisatie⁶;
- 1 vrijwillige controle in het onderwijs.

⁶ Voor goede doelen organisaties geldt RJ650 als verslaggevingsstelsel. Op basis van RJ650.409 geeft de organisatie een kwalitatieve analyse van de mate waarin baten eenmalig of jaarlijks terugkerend zijn. Hiermee geeft de fondsenwervende organisatie inzicht in risico's ten aanzien van de continuïteit van de baten. Op basis van RJ650.411 geeft de fondsenwervende organisatie in het bestuursverslag inzicht over risico's en onzekerheden om de gebruiker een beeld te geven over o.a. de continuïteit van de activiteiten.

Sectoren

In de sector **onderwijs** wordt in het *bestuursverslag* ook een uitgebreide Continuïteitssectie opgenomen met kengetallen van de personele bezetting en leerlingenaantallen, een meerjarenbegroting (5 jaar) en het riskmanagement waaronder een beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden. Hierin wordt ook ingegaan op de rapportage van het toezichthoudend orgaan en de Raad van Toezicht. In de controleverklaring in de sectie 'Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie' geeft de accountant weer wat de werkzaamheden zijn die de accountant hierop heeft uitgevoerd met een verwijzing naar relevante wet- en regelgeving uit de onderwijssector. We hebben bij 1 van de 6 geselecteerde vrijwillige controles in de onderwijssector ook de aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' aangetroffen. We concluderen voorzichtig dat dit nog niet veel wordt toegepast in een sector waar continuïteit wel een belangrijke rol speelt.

Ook bij de **goede doelen** selectie is slechts één controleverklaring aangetroffen met een continuïteitssectie, terwijl ook hier continuïteit van de baten steeds een belangrijker issue wordt.

We constateren verder dat in de sector **zorg**, in de door ons geselecteerde controleverklaringen geen aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' is aangetroffen, dit terwijl in de zorg continuïteit een steeds belangrijker thema lijkt te zijn.

Inhoud van de sectie 'Controleaanpak continuïteit'

We hebben geconstateerd dat in de sectie 'Controleaanpak continuïteit' in alle 4 gevallen de risicobeoordeling is beschreven en dat een kort overzicht is opgenomen (al dan niet in een opsomming) van de overige controlewerkzaamheden. De evaluatie van de risicobeoordeling van het bestuur omvat diverse werkzaamheden en in elk geval "het kennismaken van de risico-inschatting ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling van het bestuur en (het) overwegen hiervan vanuit onze kennis uit de controle".

Verwijzingen naar financiële overzichten vanuit de controleverklaring

In 3 van de 4 controleverklaringen met een sectie 'Controleaanpak continuïteit' zijn er verwijzingen aangetroffen. In de 2 als specifiekere beoordeelde controleverklaringen is ook een verwijzing opgenomen naar het bestuursverslag. In een andere controleverklaring is er een verwijzing opgenomen naar de jaarrekening.

Aantal gerapporteerde werkzaamheden en specifieke bewoordingen

Het totaal aantal controlewerkzaamheden varieert tussen de 3 en 5 stuks. We hebben 2 controleverklaringen als (gedeeltelijk)specifiek beoordeeld, dit zijn de beroepsorganisatie en de onderwijsinstelling.

Voorbeelden van (gedeeltelijk) specifieke gerapporteerde controlewerkzaamheden:

- "beoordelen van de door ... opgestelde gevoeligheidsanalyse op contributiebaten en begroting en het beoordelen van de financiële situatie";
- "wij hebben op basis van de jaarrekening 2023 en de meerjarenprognose 2024 t/m 2028 zoals opgenomen in de continuïteitssectie in het geïntegreerd jaardocument 2023 de ontwikkeling van de kengetallen over 2024 tot en met 2028 beoordeeld in relatie tot de continuïteitsveronderstelling. Daarbij hebben wij de signaleringswaarden die de Inspectie van het Onderwijs hanteert in het kader van haar financieel continuïteitstoezicht in acht genomen."

Voorbeeld van meer generieke gerapporteerde controlewerkzaamheden:

- "het toetsen van de aannemelijkheid van de begrotingen 2024 en 2025 aan de hand van de realisatie van 2023 en tussentijdse cijfers over het eerste kwartaal 2024"
- "het bespreken of sprake is van gebeurtenissen na balansdatum en na het opstellen van de begroting die van invloed kunnen zijn op de continuïteitsbeoordeling van het bestuur"

Bovenstaande voorbeelden geven een indruk van de aangetroffen controlewerkzaamheden, die naar onze mening relevant zijn om te delen.

Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden

In 3 van de 4 controleverklaringen met een sectie 'Controleaanpak continuïteit' zijn (sub) conclusies opgenomen. In alle gevallen was dit een negatieve formulering.

Voorbeeld:

- "Op basis van deze procedures hebben we geen rapporteerbare bevindingen met betrekking tot het vermogen van [....] om haar continuïteit te handhaven."

5 Materiële onzekerheid in de controleverklaring

Aanvullend op onze analyse van totaal 175 controleverklaringen, evalueren we drie controleverklaringen met een aparte sectie omtrent een materiële onzekerheid ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling. Dit ten behoeve van enige input op het feit dat de accountant de beschrijving kan integreren in de sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit (Standaard 570.22).

Voorbeeld 1: Een internationale onderneming in de bus sector

De internationale onderneming is voorloper op het gebied van elektronische bussen

Bij de jaarrekening is een goedkeurende controleverklaring opgenomen met een aparte sectie 'Material uncertainty related to going concern'. De plek van deze sectie is direct onder het oordeel. Naast de verwijzing naar de plek in de jaarrekening waar de onderneming zelf de materiele onzekerheid toelicht, wordt ook verwezen naar de continuïteitsectie in de controleverklaring.

MATERIAL UNCERTAINTY RELATED TO GOING CONCERN

We draw attention to note 2.3 Going concern of the financial statements which indicates that the company's ability to continue as going concern is, among other things, dependent on accelerating production, meeting the related delivery schedule for buses and milestone planning for mobile energy containers, the timely implementation of the company's revised production strategy and relating cost structure, while maintaining sufficient liquidity to address unplanned setbacks, late delivery penalties or disputes. These conditions indicate the existence of a material uncertainty which may cast significant doubt about the company's ability to continue as a going concern. We refer to the section "Our audit response related to going concern" that describes how the going concern assumption and the relevant events and conditions that may cast significant doubt on the company's ability to continue as a going concern were addressed in our audit. Our opinion is not modified in respect of this matter.

Verderop in de controleverklaring is de continuïteitsectie opgenomen met de titel 'Our audit response related to going concern'. Hier wordt in de eerste zin verwezen naar de opgenomen sectie over de materiële onzekerheid. Vervolgens is vermeld dat geconcludeerd is dat er een materiële onzekerheid bestaat t.a.v. de continuïteitsveronderstelling, wordt verwezen naar de plek in de jaarrekening waar de onderneming dit zelf toelicht én worden nog een aantal gebeurtenissen en omstandigheden genoemd die de materiële onzekerheid hebben opgeworpen.

De controlewerkzaamheden worden specifiek benoemd en uitgebreid beschreven, waaronder welke specialisten (in casu Turnaround and Restructuring Specialists) erbij zijn betrokken om de beoordeling door het management te evalueren. Ook wordt specifiek genoemd de evaluatie van het gevolgde proces door het management van het maken van de continuïteitsanalyse en management vooringenomenheid dat een risico van een materieel fout kan vormen.

Voorbeeld 2: [Company name] Holdings B.V. en [Company name] Retail Group

Een groep met daarin diverse retail ondernemingen op gebied van huishoudelijke spullen

[Company name] Holdings B.V. en [Company name] Retail Group B.V. zijn met ingang van 10 december 2024 failliet verklaard volgens info op Company.info. Hieronder beschrijven we wat in de controleverklaringen hieraan voorafgaand over was opgenomen.

In de jaarrekening van [Company name] Holdings B.V., gedeponoerd in augustus 2024, over jaarrekening 2022/2023, het gebroken boekjaar eindigde op 31 januari 2023, is een sectie opgenomen getiteld 'Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit'. De plek van deze sectie is direct onder het oordeel. Naast de verwijzing naar de plek in de jaarrekening waar de onderneming zelf de materiele onzekerheid toelicht, wordt aangegeven waarom deze materiele onzekerheid bestaat. Daarna volgt een uitgebreide toelichting van controlewerkzaamheden welke genomen zijn om de geschiktheid van de continuïteitveronderstelling te toetsen. De verplichte sectie met controlewerkzaamheden over continuïteit is hier dus geïntegreerd in de sectie omtrent de materiele onzekerheid. Tenslotte benadrukt de accountant dat de continuïteit van de vennootschap met name afhankelijk zal zijn van het vermogen om de uitdagende gebudgetteerde resultaten en kasstromen, van met name [ABC], te realiseren.

[Company name] Holdings B.V. was 100% aandeelhouder van [Company name] Retail Group met naast een winkelketen voor huishoudelijke spullen ook speelgoedwinkelketens en was de eigenaar van een keten met elektronische apparaten, dat in 2023 failliet ging. Ook in de jaarrekening van [Company name] Retail Group over het boekjaar eindigend op 31 januari 2023 (gedeponoerd 2 juli 2024) is een materiele onzekerheid opgenomen, zowel door de onderneming in de toelichting op de jaarrekening als door de accountant. De verplichte sectie met controlewerkzaamheden over continuïteit zijn ook hier geïntegreerd in de sectie omtrent de materiele onzekerheid. Conform in de holding is een gelijklopende 'benadrukking' opgenomen onder de werkzaamheden in de sectie 'Material uncertainty related to going concern':

We emphasize the going concern of the Company is strongly dependent on the ability to achieve demanding budgeted results, and cash flows of especially [company name]. In addition to a significant improvement in the financial performance, in the coming months, other mitigating management measures could be required to avoid discontinuity in autumn 2024 or in 2025.

In de jaarrekening 2023/2024 van [Company name] Retail Group geeft de externe accountant over boekjaar februari 2023 tot en met eind januari 2024 (deponering 30 juli 2024), een oordeelonthouding. De reden is het ontbreken van voldoende controle-informatie inzake de keten met elektronische apparaten (eerder failliet gegaan) en toegang tot de boekhouding van die groep werd niet gegeven. Bij een oordeelonthouding is er geen aparte sectie over de controlewerkzaamheden over continuïteit. Net als over het voorgaand boekjaar is een sectie vanwege een materiele onzekerheid t.a.v. de continuïteit opgenomen, direct na de basis voor het afgeven van de oordeelonthouding.

Material uncertainty related to going concern

We draw attention to the paragraph 'going concern' in the notes on pages 21 and 22 of the financial statements 2023/2024 in which it is explained that material uncertainties have been identified that cast significant doubt on the Company's going concern assumption. Our opinion is not modified as a result of this matter.

We emphasize the going concern of the Company is strongly dependent on the ability to timely achieve demanding budgeted results and cash flows of especially [name company]. In addition to a significant improvement in the financial performance, in the coming months, other mitigating management measures could be required to avoid discontinuity in autumn 2024 or in 2025.

De accountant geeft hierbij aan dat andere mitigerende managementmaatregelen nodig kunnen zijn, naast significante verbeteringen van de financiële prestaties om discontinuïteit in de herfst van 2024 of 2025 te voorkomen. In november 2024 vroeg de winkelketen voor huishoudelijke spullen uitstel van betaling aan.

Voorbeeld 3: Een fietsenproducent en verkoper van fietsen

Deze onderneming kwam in het nieuws door de problemen bij het merk [merknaam] en recall van de bakfietsen. In dit voorbeeld is een sectie over de 'materiële onzekerheid gerelateerd aan de continuïteitsveronderstelling' opgenomen, direct na het oordeel. Er is een verwijzing opgenomen naar de 'Going Concern' sectie in de toelichting van de jaarrekening, waarin de onderneming zelf verantwoordelijkheid neemt voor de toelichting en het bestaan van een materiële onzekerheid.

In de sectie over de materiële onzekerheid wordt toegelicht middels een opsomming van 5 procedures welke werkzaamheden de accountant heeft verricht om vast te stellen dat er geen sprake is van onvermijdbare discontinuïteit.

Er is geen andere sectie met werkzaamheden over de controlewerkzaamheden ten aanzien van continuïteit opgenomen in de controleverklaring, dus wij stellen hiermee vast dat deze zijn geïntegreerd in de sectie over de 'materiële onzekerheid gerelateerd aan de continuïteitsveronderstelling'.

Bijlage 1

Standaard 700.29 inzake continuïteit

Hieronder zijn de bepalingen vanuit Standaard 700 opgenomen die relevant zijn in het kader van de analyse van de rapportering over continuïteit in de controleverklaringen 2023.

Standaard 700.29A

Op basis van Standaard 700.29A is opgenomen dat de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' dient aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op:

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

De beschrijving kan ook worden geïntegreerd in:

- de sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit (Standaard 570.22); of
- de sectie kernpunten van de controle (Standaard 701 rekening houdend met Standaard 701.15).

Bovenstaande is niet van toepassing indien:

- a) wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of
- b) in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.'

Standaard 700 A41A

Op basis van sectie A41A van Standaard 700 wordt van de accountant het volgende verwacht:

De accountant bepaalt op basis van professionele oordeelsvorming de mate van gedetailleerdheid van de beschrijving en baseert zich daarbij op specifieke omstandigheden en de complexiteit van de controle.

In overeenstemming met sectie 29A kan de accountant (een combinatie van) de volgende elementen beschrijven:

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

Of een combinatie van deze elementen.

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

Standaard 700.29C

In deze sectie is opgenomen dat de accountant in de inleidende tekst in de secties als bedoeld in sectie 29A en 29B dient te vermelden dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van een oordeel hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft.

Standaard 700 A41C

In deze sectie is ten aanzien van de communicatie over continuïteit in de controleverklaring opgenomen dat dit gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel. Dit is geen vervanging voor:

- toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management;
- de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705;
- een afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.

Standaard 700.29D

In deze sectie is opgenomen dat de accountant bij een oordeelonthouding de sectie Controleaanpak continuïteit als bedoeld in Standaard 29A niet dient op te nemen.

Bijlage 2

Voorbeelden specifieke en gedeeltelijk specifieke bewoordingen per sector over continuïteit

Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit vastgoed sector

Controleaanpak continuïteit

Zoals toegelicht in het onderdeel [company name] in het bestuursverslag heeft het bestuur zijn continuïteitsbeoordeling voor de periode van tenminste de komende twaalf maanden uitgevoerd en geen gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Wij hebben de specifieke beoordeling met het bestuur besproken en professioneel kritisch geëvalueerd. Daarnaast omvatten onze werkzaamheden om de continuïteitsbeoordeling van het bestuur te evalueren onder andere:

- overwegen of de continuïteitsbeoordeling van het bestuur alle relevante informatie bevat waarvan wij als gevolg van onze controle kennis hebben door het bespreken van de begroting en opdrachtportefeuille 2024 en het bestuur bevragen over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten;
- kennisname van in de kredietovereenkomst opgenomen bancaire eisen;
- nagaan of het bestuur gebeurtenissen of omstandigheden heeft geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- inwinnen van inlichtingen bij het bestuur over zijn kennis van continuïteitsrisico's na de periode van de door het bestuur verrichte continuïteitsbeoordeling;
- de solvabiliteitsratio's en liquiditeitsratio's beoordeeld op noodzaak tot nadere analyse van de toekomstige liquiditeitsprognoses.

Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit vastgoed sector

Controleaanpak continuïteit

De beoordeling van de continuïteit heeft vanwege de hoofdelijke aansprakelijkheid van [company name] voor de schulden van de gehele groep plaatsgevonden op groepsniveau. Voor de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling van het bestuur hebben wij van het bestuur een toelichting ontvangen op de continuïteit van [company name] en daarmee de continuïteit van [company name].

Tot de ontvangen toelichting behoort onder meer de begroting en liquiditeitsplanning over 2024. Op basis van de begroting en de liquiditeitsplanning hebben wij de daaruit voortkomende verwachte vrije kasstroom beoordeeld. Wij hebben deze toelichting c.q. veronderstellingen getoetst. Daarnaast hebben wij getoetst of aan de financiële convenanten van de financier en bankgarantieverstrekkingen wordt voldaan.

Over boekjaar 2023 is een kasstroom gerealiseerd die ruimschoots voldoende was om aan de verplichtingen te kunnen voldoen en om de vervangingsinvesteringen te kunnen financieren. Daarnaast wordt aan de financiële convenanten van de financier en bankgarantieverstrekkingen voldaan. Ook blijkt uit de begroting 2024 en de liquiditeitsplanning over 2024 een kasstroom die voldoende is om aan de toekomstige verplichtingen te kunnen voldoen.

Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit sector voor productiebedrijven

Audit approach going concern

Our responsibility is to attain reasonable assurance regarding the company's ability to continue as a going concern. We recognize management's responsibility in assessing and disclosing any events or circumstances that could cast doubt on this ability in the financial statements.

Upon the acquisition of [company name], it was evident that substantial investments were necessary for enhancing the company's profitability. Over the past years, the shareholder has made cash contributions totalling 27 million euros to support the company. As outlined in the Management Board's Report, there is a strong belief that, despite challenges such as the war between Russia and Ukraine, the company possesses the capability to operate seamlessly in the upcoming reporting period. Importantly, there are no indications that the shareholder intends to withdraw their support.

Our evaluation of management's assessment of the going concern assumption, along with the related disclosures in the financial statements, involved a thorough examination of financing agreements and a comprehensive analysis of operating results, business sector developments, and macroeconomic factors. Additionally, we scrutinized the company's financial position, comparing it to the previous financial year based on indicators that could signal significant going concern risks.

While acknowledging the inherent uncertainty of future events, our procedures did not reveal any reportable findings concerning the company's ability to continue as a going concern.

Voorbeeld van een specifieke sectie continuïteit sector sport (categorie overig)

Het betreft een voorbeeld waarin ook een aangelegenheid wordt beschreven die aandacht heeft vereist tijdens de controle. Het betreft de verslechterde financiële positie, die ook is onderkend in het bestuursverslag als jaarrekening. De controlewerkzaamheden worden verder specifiek beschreven, o.a. verstrekte garantstellingen die zijn geformaliseerd, beoordeling daarvan a.d.h.v. een uitspraak van een accountant over beschikbare middelen en ontwikkelingen in de betaald voetbal branche.

Controleaanpak continuïteit

Zoals toegelicht in het onderdeel 'Continuïteit' op pagina 20 van de jaarrekening en in het onderdeel 'Continuïteit van de activiteiten' op pagina 8 in het bestuursverslag, heeft het bestuur geconstateerd dat de solvabiliteits-, de werkkapitaal- en liquiditeitspositie is verslechterd ten opzichte van voorgaand jaar en dat dit gerede twijfel zou kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Het bestuur heeft geconcludeerd dat de toegelichte maatregelen (waaronder de verstrekte garantstellingen) deze continuïteitsrisico's in voldoende mate mitigeren.

Onze werkzaamheden met betrekking tot de evaluatie van de geschiktheid van de door het bestuur toegepaste continuïteitsveronderstelling voor de periode van twaalf maanden vanaf de datum van opmaken van de jaarrekening, waarbij inbegrepen het evalueren van de effectiviteit van de maatregelen van het bestuur om het geïdentificeerde continuïteitsrisico af te dekken, omvatten onder andere:

- ▶ overwegen of de continuïteitsbeoordeling van het bestuur alle relevante informatie bevat waarvan wij als gevolg van onze controle kennis van hebben genomen en het bestuur bevragen over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten;
- ▶ het bestuur bevragen over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten in de analyse van continuïteitsrisico's en de door het bestuur opgestelde liquiditeitsprognose en deze vervolgens te toetsen. De verstrekte garantstellingen zijn geformaliseerd en hier is een verklaring van een accountant is bijgevoegd die een positief geformuleerde uitspraak heeft gedaan over de per 2 oktober 2023 aanwezige middelen om te kunnen voldoen aan een eventueel garantstellingsverzoek;
- ▶ evalueren van de begrote operationele resultaten en daaraan gerelateerde kasstromen voor de periode van 12 maanden vanaf de datum van opmaken van de jaarrekening rekening houdend met de ontwikkelingen in de betaald voetbal branche en onze kennis uit de controle;
- ▶ inwinnen van inlichtingen bij het bestuur over zijn kennis van continuïteitsrisico's na de periode van de door het bestuur verrichte continuïteitsbeoordeling;
- ▶ vaststellen dat het continuïteitsrisico en de maatregelen om deze voldoende te mitigeren zoals toegelicht in het onderdeel 'Continuïteit' op pagina 20 van de jaarrekening toereikend zijn beschreven.

Uit onze werkzaamheden blijkt dat de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is en op basis van de verkregen controle-informatie er geen onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden bestaat die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Wij vinden de toelichting zoals opgenomen in het onderdeel 'Continuïteit' op pagina 20 van de jaarrekening toereikend.

Voorbeeld specifieke bewoordingen in sector holdings

Controleaanpak continuïteit

Zoals weergegeven in de toelichting van de jaarrekening (en waarnaar is gerefereerd in de paragraaf 'Benadrukking van een aangelegenheid: continuïteitsveronderstelling'), heeft het management een specifieke beoordeling gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven voor de voorzienbare toekomst. Management heeft geen gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Onze werkzaamheden ter evaluatie van de continuïteitsbeoordeling van het management bestonden onder andere uit het overwegen of de continuïteitsbeoordeling alle relevante informatie heeft bevat waarvan wij als gevolg van onze controle kennis hebben. Tevens hebben we inlichtingen ingewonnen bij het management ter zake de voornaamste door het management toegepaste aannames bij de continuïteitsbeoordeling. Hierbij is specifiek ingegaan bij de controlewerkzaamheden op de resultaat- en kasstroomprognoses over 2024 en 2025, de bestaande contractuele afspraken over financieringen, het toetsen van impairment indicatoren op de vaste activa (specifiek van de goodwill en ontwikkelingskosten, zie ook de paragraaf doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management) en het toetsen van de bevestigingen die zijn afgegeven in de comfort letter door de aandeelhouders van [company name].

Voorbeeld van een gedeeltelijk specifieke sectie continuïteit automotive sector

Controleaanpak continuïteit

Het bestuur van [company name] heeft zijn continuïteitsbeoordeling voor de periode van 12 maanden vanaf de datum van opmaken van de jaarrekening uitgevoerd en geen gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Onze werkzaamheden om de continuïteitsbeoordeling van het bestuur te evalueren omvatten onder andere:

- Overwegen of de continuïteitsbeoordeling van het bestuur alle relevante informatie bevat waarvan wij als gevolg van onze controle kennis hebben en het bestuur bevragen over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten. Het bestuur heeft hierbij onder andere aandacht besteed aan de huidige orderportefeuille; evalueren van de begrote operationele resultaten voor 2024 waarbij rekening is gehouden met de ontwikkelingen in de branche.
- Analyseren of de huidige en de benodigde financiering voor het kunnen continueren van het geheel van de bedrijfsactiviteiten is gewaarborgd, inclusief het voldoen aan relevante convenanten.
- Inwinnen van inlichtingen bij het bestuur over zijn kennis van continuïteitsrisico's na de periode van de door het bestuur verrichte continuïteitsbeoordeling.

Onze controlewerkzaamheden hebben geen informatie opgeleverd die strijdig is met de veronderstellingen en aannames van het bestuur over de gehanteerde continuïteitsveronderstelling.

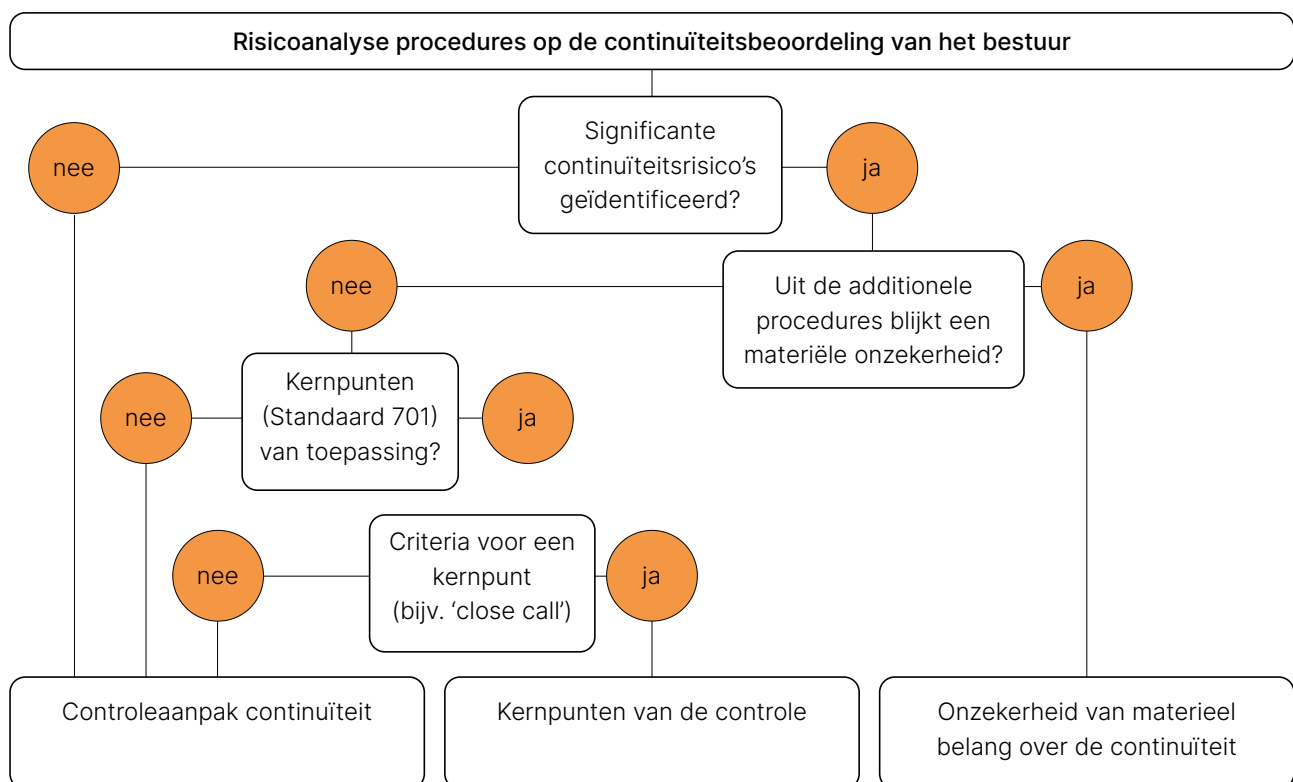
Wij hebben de toelichting ten aanzien van continuïteitsrisico's in het bestuursverslag geëvalueerd en verwijzen naar de desbetreffende passage.

Bijlage 3

Beslisboom

Hieronder is een beslisboom⁷ opgenomen die de verschillende situaties samenvat op basis van de gewijzigde Standaard in combinatie met de in deze handreiking genoemde aanbevelingen.

Beslisboom sectie continuïteit in de controleverklaring



⁷ Zie Figuur 2 Beslisboom sectie continuïteit in de controleverklaring, in de NBA Handreiking 1151 Rapporteren over de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl