

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 510, INITIËLE CONTROLEOPDRACHTEN - BEGINSALDI

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

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

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

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

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 510**INITIËLE CONTROLEOPDRACHTEN - BEGINSALDI**

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	<u>1</u>
Ingangsdatum	<u>2</u>
Doelstelling	<u>3</u>
Definities	<u>4</u>
Vereisten	
Controlewerkzaamheden	<u>5</u>
<i>Beginsaldi</i>	<u>5</u>
<i>Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving</i>	<u>8</u>
<i>Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande auditor</i>	<u>9</u>
Controleconclusies en het rapporteren over de controle.....	<u>10</u>
<i>Beginsaldi</i>	<u>10</u>
<i>Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving</i>	<u>12</u>
<i>Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor</i> ...	<u>13</u>
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Controlewerkzaamheden	<u>A1</u>
<i>Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden</i>	<u>A1</u>
<i>Beginsaldi</i>	<u>A3</u>
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	<u>A8</u>
<i>Beginsaldi</i>	<u>A8</u>
<i>Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor</i>	<u>A9</u>
<u>Bijlage</u>	

International Standard on Auditing (ISA) 510, “Initiële controleopdrachten – beginsaldi”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze International Standard on Auditing (ISA) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot beginsaldi bij een initiële controleopdracht. Beginsaldi bevatten naast de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die reeds aan het begin van de verslagperiode bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen. Indien de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen financiële informatie bevatten, zijn de vereisten en leidraden in ISA 7101 tevens van toepassing. ISA 3002 bevat aanvullende vereisten en leidraden omtrent activiteiten die vóór de aanvang van een initiële controle worden uitgevoerd.

[\[naar boven\]](#)

Ingangsdatum

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

[\[naar boven\]](#)

Doelstelling

3. Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de auditor met betrekking tot de beginsaldi voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
 - (a) beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en
 - (b) passende, uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving, op consistente wijze in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode zijn toegepast, dan wel of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht.

[\[naar boven\]](#)

Definities

4. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) initiële controleopdracht – Een opdracht waarbij hetzij:
 - (i) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
 - (ii) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande

¹ ISA 710, “Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten”.

² ISA 300, “Planning van een controle van financiële overzichten”.

auditor zijn gecontroleerd.

- (b) beginsaldi – De rekeningsaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperiodes en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen;
- (c) voorgaande auditor – De auditor van een ander auditkantoor die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige auditor is vervangen

[\[naar boven\]](#)

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

- 5. De auditor dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de eventuele daarbij horende controleverklaring van de voorgaande auditor te lezen op informatie die relevant is voor de beginsaldi, met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- 6. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie Par. A1-A2)
 - (a) te bepalen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze naar de lopende verslagperiode zijn overgedragen of, in voorkomend geval, zijn aangepast;
 - (b) te bepalen of uit de beginsaldi blijkt dat passende grondslagen voor financiële verslaggeving zijn toegepast; en
 - (c) een of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie Par. A3-A7)
 - (i) ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar zijn gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande auditor evalueren teneinde controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
 - (ii) evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
 - (iii) specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.
- 7. Indien de auditor controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de beginsaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de auditor die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie passend zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Indien de auditor concludeert dat er in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode dergelijke afwijkingen voorkomen, dient de auditor deze afwijkingen, overeenkomstig ISA 450, mee te delen aan het management op het passende niveau, alsmede aan de met governance belaste personen.³

³ ISA 450, "Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen".

[naar boven]

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

8. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving op consistente wijze in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode zijn toegepast, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

[\[naar boven\]](#)

Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande auditor

9. Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd, en het oordeel is aangepast, dient de auditor het effect te evalueren van de aanleggenheid die tot deze aanpassing aanleiding heeft gegeven wanneer hij, overeenkomstig ISA 315, de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.⁴

[\[naar boven\]](#)

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi

10. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, dient de auditor overeenkomstig ISA 7055 een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, naargelang passend. (Zie Par. A8)
11. Indien de auditor concludeert dat de beginsaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, naargelang passend.

[\[naar boven\]](#)

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

12. Indien de auditor concludeert dat:
 - (a) de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode met betrekking tot beginsaldi niet op consistente wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast; of
 - (b) een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is weergegeven of toegelicht,dient de auditor overeenkomstig ISA 705 naargelang passend een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

[naar boven]

⁴ ISA 315, "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving".

⁵ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor".

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor

13. Indien het oordeel van de voorgaande auditor over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 en ISA 710 zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen. (Zie Par. A9)

[\[naar boven\]](#)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 6)

- A1. In de publieke sector kunnen er, op grond van wet- of regelgeving, beperkingen gelden op de informatie die de auditor van een voorgaande auditor kan verkrijgen. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet aangestelde auditor (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer, of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die is aangesteld namens de voorzitter van de Rekenkamer) wordt geprivatiseerd, is de mate van toegang tot de werkdocumenten of de andere informatie die een voorgaande auditor aan de nieuw aangestelde auditor uit de private sector kan verstrekken, mogelijk beperkt door wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding. In situaties waar dergelijke communicatie aan beperkingen onderworpen is, is het mogelijk dat de controle-informatie op een andere wijze moet worden verkregen en dat, indien geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de auditor moeten worden overwogen
- A2. Indien de op grond van de wet aangestelde auditor een controleopdracht van een entiteit in de publieke sector uitbesteedt aan een auditkantoor uit de private sector en de op grond van de wet aangestelde auditor hiervoor een ander auditkantoor aanstelt dan het kantoor dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de voorgaande verslagperiode heeft gecontroleerd, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van auditors. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht vanuit het gezichtspunt van de auditor uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden echter als een initiële controleopdracht worden beschouwd ,en is deze ISA daarom van toepassing.

[\[naar boven\]](#)

Beginsaldi (Zie Par. 6(c))

- A3. De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over beginsaldi te verkrijgen, hangt af van aangelegenheden als:
- de grondslagen voor financiële verslaggeving die door de entiteit worden toegepast;
 - de aard van de rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen alsmede de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
 - de significantie van de beginsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
 - de vraag of de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode zijn

gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande auditor is aangepast.

A4. Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd, is de auditor mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande auditor te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, hangt af van de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande auditor.

A5. In zijn communicatie met de voorgaande auditor laat de huidige auditor zich leiden door relevante ethische en professionele voorschriften.

A6. Met betrekking tot vlottende activa en passiva is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie over beginsaldi wordt verkregen in het kader van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. Zo zullen de ontvangsten (betalingen) van aan het begin van de verslagperiode bestaande vorderingen (crediteuren) gedurende de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering ervan aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie over de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom is het mogelijk dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en dat door het uitvoeren van een of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen:

- het waarnemen van een actuele fysieke voorraadopname en het aansluiten daarvan met aan het begin van de verslagperiode bestaande hoeveelheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraadeenheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de brutowinstmarge en periodeafgrenzing.

A7. Met betrekking tot niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het onderzoeken van de administratieve vastleggingen en andere informatie die aan de beginsaldi ten grondslag ligt. In sommige gevallen kan de auditor bepaalde controle-informatie over beginsaldi verkrijgen uit bevestiging van derde partijen, bijvoorbeeld met betrekking tot schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen dient de auditor mogelijk aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

[naar boven]

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi (Zie Par. 10)

A8. ISA 705 stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die tot een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële overzichten kunnen leiden, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel van de auditor wordt aangepast. Het onvermogen van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot een van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:

- (a) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden; of
- (b) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, wanneer relevant, de

kasstromen, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is.

[\[naar boven\]](#)

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor (Zie Par. 13)

A9. In sommige gevallen is het mogelijk dat een aanpassing van het oordeel van de voorgaande auditor niet relevant en niet van materieel belang is voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er in de voorgaande verslagperiode sprake was van een beperking in de reikwijdte van de controle, maar de aangelegenheid die tot deze beperking aanleiding heeft gegeven, binnen de lopende verslagperiode is opgelost.

[\[naar boven\]](#)

Bijlage

(Zie [Par. A8](#))

Voorbeelden van controleverklaringen met een aangepast oordeel

Voorbeeld 1:

Omstandigheden beschreven in paragraaf A8(a) zijn onder meer de volgende:

- **de auditor heeft de opname van de fysieke voorraad aan het begin van de lopende verslagperiode niet bijgewoond en is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden;**
- **de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden worden van materieel belang maar niet van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit geacht⁶;**
- **de financiële positie aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;**
- **In dit specifieke rechtsgebied is het de auditor op grond van wet- en regelgeving verboden om een oordeel met beperking te geven met betrekking tot de financiële prestaties en kasstromen, samen met een niet aangepast oordeel met betrekking tot de financiële positie.**

CONTROLEVERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[passende geadresseerde]

Verklaring betreffende de financiële overzichten⁷

Wij hebben de bijgaande financiële overzichten van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaan uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het op die datum

⁶ Indien op grond van de oordeelsvorming van de auditor de mogelijke effecten worden beschouwd als van materieel belang en van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit, zou de auditor een oordeelonthouding formuleren over de financiële prestaties en de kasstromen.

⁷ De subtitel "Verklaring betreffende de financiële overzichten" is niet nodig wanneer de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten" niet van toepassing is.

beëindigde boekjaar, alsmede uit een overzicht van significante gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het management⁸ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards⁹ en voor een de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid op basis van onze controle een oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Wij hebben onze controle overeenkomstig de International Standards on Auditing (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij ethische voorschriften naleven en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit¹⁰ neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven¹¹ van de financiële overzichten. Een controle omvat tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door het management gemaakte schattingen, alsmede het evalueren van de algehele presentatie van de financiële overzichten.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons controleoordeel te baseren.

Onderbouwing van het oordeel met beperking

Wij zijn op 30 juni 20X1 als auditors van de vennootschap ABC aangesteld, en hebben

⁸ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

⁹ In het geval het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan deze zin als volgt luiden: "Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards, en voor de ...".

¹⁰ In omstandigheden waarin de auditor tevens verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt worden geformuleerd: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn". In het geval van voetnoot 14, kan dit als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn".

¹¹ In het geval van voetnoot 14, kan dit als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit".

derhalve de opname van de fysieke voorraad aan het begin van het boekjaar niet waargenomen. Wij zijn niet in staat geweest om onszelf op een andere wijze te vergewissen van de voorraadhoeveelheden gehouden op 31 december 20X0. Omdat de beginsaldi van de voorraadbedragen de financiële prestaties en de kasstromen beïnvloeden, zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of aanpassingen aan de winst van het boekjaar waarover in de winst- en verliesrekening wordt gerapporteerd, alsmede aan de netto kasstromen uit operationele activiteiten waarover in het kasstroomoverzicht wordt gerapporteerd, noodzakelijk waren.

Oordeel met beperking

Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking” vormen de winst- en verliesrekening en het kasstroomoverzicht naar ons oordeel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële prestaties en de kasstromen van vennootschap ABC voor het op 31 december 20X1 afgesloten boekjaar in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards.

Overige aangelegenheid

De financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het op 31 december 20X0 afgesloten boekjaar werden door een andere auditor gecontroleerd die op 31 maart 20X0 een goedkeurend oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Vorm en inhoud van deze sectie van de controleverklaring zullen variëren, afhankelijk van de aard van de overige rapporteringsverantwoordelijkheden van de auditor.]

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

[naar boven]

Voorbeeld 2:

Omstandigheden beschreven in paragraaf A8(b) zijn onder meer de volgende:

- **de auditor heeft de opname van de fysieke voorraad aan het begin van de lopende verslagperiode niet waargenomen en is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden;**
- **de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden worden van materieel belang maar niet van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit geacht¹²;**

¹² Indien op grond van de oordeelsvorming van de auditor de mogelijke effecten worden beschouwd als van materieel belang en van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit, zou de auditor een oordeelonthouding formuleren over de financiële prestaties en de kasstromen.

- **de financiële positie aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;**
- **een oordeel met beperking met betrekking tot de financiële prestaties en de kasstromen, samen met een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie wordt in de gegeven omstandigheden als passend beschouwd.**

CONTROLEVERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[passende geadresseerde]

Verklaring betreffende de financiële overzichten¹³

Wij hebben de bijgaande financiële overzichten van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaan uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het op die datum afgesloten boekjaar, alsmede uit een overzicht van significante gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het management¹⁴ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards¹⁵ en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid op basis van onze controle een oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Wij hebben onze controle overeenkomstig de International Standards on Auditing (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij ethische voorschriften naleven en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten vrij zijn van afwijking van materieel belang bevatten.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de auditor toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van diens inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit¹⁶ neemt de auditor

¹³ De subtitel "Verklaring betreffende de financiële overzichten" is niet nodig wanneer de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten" niet van toepassing is.

¹⁴ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

¹⁵ In het geval het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan deze zin als volgt luiden: "Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards, en voor de ...".

¹⁶ In omstandigheden waarin de auditor tevens verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt worden geformuleerd: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn". In het geval van voetnoot 26, kan dit als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn".

de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven¹⁷ van de financiële overzichten. Een controle omvat tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door het management gemaakte schattingen, alsmede het evalueren van de gehele presentatie van de financiële overzichten.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing te vormen voor ons niet aangepast controleoordeel met betrekking tot de financiële positie samen met ons oordeel met beperking met betrekking tot de financiële prestaties en de kasstromen.

Onderbouwing van het oordeel met beperking betreffende de financiële prestaties en kasstromen

Wij zijn op 30 juni 20X1 als auditors van de vennootschap ABC aangesteld, en hebben derhalve de opname van de fysieke voorraad aan het begin van het boekjaar niet waargenomen. Wij zijn niet in staat geweest om onszelf op een andere wijze te vergewissen van de voorraadhoeveelheden gehouden op 31 december 20X0. Omdat de beginsaldi van de voorraadbedragen de financiële prestaties en de kasstromen beïnvloeden, zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of aanpassingen aan de winst van het boekjaar waarover in de winst- en verliesrekening wordt gerapporteerd, alsmede aan de netto kasstromen uit operationele activiteiten waarover in het kasstroomoverzicht wordt gerapporteerd, noodzakelijk waren.

Oordeel met beperking betreffende de financiële prestaties en de kasstromen

Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking” vormen de winst- en verliesrekening en het kasstroomoverzicht naar ons oordeel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële prestaties en de kasstromen van vennootschap ABC voor het op 31 december 20X1 afgesloten boekjaar in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards.

Oordeel over de financiële positie

Naar ons oordeel vormt de balans in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geeft zij een getrouw beeld) van de financiële positie van vennootschap ABC per 31 december 20X1 in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards.

Overige aangelegenheid

De financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar beëindigd op 31 december 20X0 werden door een andere auditor gecontroleerd die op 31 maart 20X0 een goedkeurend oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Vorm en inhoud van deze sectie van de controleverklaring zullen variëren, afhankelijk van

¹⁷ In het geval van voetnoot 26, kan dit als volgt luiden: “Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit”.

de aard van de overige rapporteringsverantwoordelijkheden van de auditor.]

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

[naar boven](#)