

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 700, HET VORMEN VAN EEN OORDEEL EN HET RAPPORTEREN OVER FINANCIËLE OVERZICHTEN

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

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 700**HET VORMEN VAN EEN OORDEEL EN HET RAPPORTEREN OVER FINANCIËLE
OVERZICHTEN**

(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>5</u>
Doelstellingen	<u>6</u>
Definities	<u>7</u>
Vereisten	
Het vormen van een oordeel over financiële overzichten	<u>10</u>
Vorm van het oordeel	<u>16</u>
Controleverklaring	<u>20</u>
<i>Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing</i>	<u>20</u>
Titel	<u>21</u>
Geadresseerde	<u>22</u>
Inleidende paragraaf	<u>23</u>
De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten	<u>24</u>
Verantwoordelijkheid van de auditor	<u>28</u>
Het oordeel van de auditor	<u>34</u>
Overige rapporteringsverplichtingen	<u>38</u>
Handtekening van de auditor	<u>40</u>
Datum van de controleverklaring	<u>41</u>
Adres van de auditor	<u>42</u>

<i>Controleverklaring voorgeschreven door wet-of regelgeving</i>	<u>43</u>
<i>Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de International Standards on Auditing</i>	<u>44</u>
Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten	<u>46</u>
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking	<u>A1</u>
Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie	<u>A4</u>
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving	<u>A5</u>
<i>Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving</i>	<u>A8</u>
Vorm van het oordeel.....	<u>A11</u>
Controleverklaring	<u>A13</u>
<i>Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing</i>	<u>A15</u>
Titel	<u>A15</u>
Geadresseerde	<u>A16</u>
Inleidende paragraaf	<u>A17</u>
De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten	<u>A20</u>
Verantwoordelijkheid van de auditor	<u>A24</u>
Oordeel van de auditor	<u>A27</u>
Door wet- of regelgeving voorgeschreven formuleringen van het oordeel van de auditor	<u>A27</u>
Beschrijving van informatie die in de financiële overzichten wordt gepresenteerd	<u>A29</u>
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit het oordeel van de auditor kan beïnvloeden	<u>A30</u>
Overige rapporteringsverantwoordelijkheden	<u>A34</u>
Handtekening van de auditor	<u>A37</u>
Datum van de controleverklaring	<u>A38</u>
<i>Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving</i>	<u>A42</u>
<i>Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden voor een specifiek rechtsgebied als de International</i>	

<i>Standards on Auditing</i>	<u>A43</u>
Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten	<u>A45</u>

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten

International Standard on Auditing (ISA) 700, “Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten”, 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 verantwoordelijkheid van de auditor voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze ISA behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
2. ISA 705¹ en ISA 706² behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de auditor een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt.
3. Deze ISA is geschreven in de context van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden. ISA 800³ behandelt bijzondere overwegingen wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld. ISA 805⁴ behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifieke post van een financieel overzicht.
4. Deze ISA bevordert de consistentie in de controleverklaring. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Consistentie in de controleverklaring is tevens bevorderlijk voor het begrip van de gebruiker, alsmede voor het identificeren van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

[\[Naar boven\]](#)

Ingangsdatum

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

[\[Naar boven\]](#)

¹ ISA 705, “Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

² ISA 706, “Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

³ ISA 800, “Bijzondere overwegingen — Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden”.

⁴ ISA 805, “Bijzondere overwegingen — Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht”

Doelstellingen

6. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en
 - (b) dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.

[\[Naar boven\]](#)

Definities

7. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) financiële overzichten voor algemene doeleinden – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.
 - (b) stelsel voor algemene doeleinden – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel.

De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, en dat:

- (i) expliciet of impliciet erkent dat, opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
- (ii) expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijke geacht.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.⁵

- (c) goedkeurend oordeel – Het door de auditor tot uitdrukking gebrachte oordeel indien de auditor tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.⁶

8. In deze ISA wordt met “financiële overzichten” een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen bedoeld.

⁵ ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”, paragraaf 13(a).

⁶ De paragrafen 35-36 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance-stelsel.

De daarmee verband houdende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat.

9. In deze ISA wordt met “International Financial Reporting Standards” de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board bedoeld, en wordt met “International Public Sector Accounting Standards” de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board bedoeld.

[\[Naar boven\]](#)

Vereisten

Het vormen van een oordeel over financiële overzichten

10. De auditor dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.^{7 8}
11. Teneinde dit oordeel te vormen, dient de auditor te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:
 - (a) de conclusie van de auditor, overeenkomstig ISA 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;⁹
 - (b) de conclusie van de auditor, overeenkomstig ISA 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;¹⁰ en
 - (c) de evaluaties die op grond van de paragrafen 12-15 zijn vereist.
12. De auditor dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient onder meer in te houden dat de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking worden overwogen, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A1-A3)
13. In het bijzonder dient de auditor te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
 - (a) de financiële overzichten op adequate wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - (b) de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn

⁷ ISA 200, paragraaf 11.

⁸ De paragrafen 35-36 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance-stelsel.

⁹ ISA 330, “Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's”, paragraaf 26.

¹⁰ ISA 450, “Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen”, paragraaf 11.

met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;

- (c) de door het management gemaakte schattingen redelijk zijn;
 - (d) de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
 - (e) de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A4)
 - (f) de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.
14. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12-13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. De evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen dient in te houden dat het volgende wordt overwogen:
- (a) de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
 - (b) de vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.
15. De auditor dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie Par. A5-A10)

[\[Naar boven\]](#)

Vorm van het oordeel

16. De auditor dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
17. Indien de auditor:
- (a) tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
 - (b) niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang,
- dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig ISA 705.
18. Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave vormen, dient de auditor deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig ISA 705. (Zie Par. A11)

19. Als de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de auditor vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Indien de auditor evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover communiceert in de controleverklaring. (Zie Par. A12)

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring

20. De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie Par. A13-A14)

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing

Titel

21. De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke auditor betreft. (Zie Par. A15)

[\[Naar boven\]](#)

Geadresseerde

22. De controleverklaring dient te worden geadresseerd zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie [Par. A16](#))

[\[Naar boven\]](#)

Inleidende paragraaf

23. De inleidende paragraaf in de controleverklaring dient: (Zie Par. A17-[A19](#))
- (a) de entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - (b) te vermelden dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - (c) de titel van elk in de financiële overzichten opgenomen overzicht te vermelden;
 - (d) te verwijzen naar het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
 - (e) de datum of periode te specificeren waarop elk financieel overzicht dat tot de financiële overzichten behoort, betrekking heeft.

[\[Naar boven\]](#)

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

24. Deze sectie van de controleverklaring beschrijft de verantwoordelijkheden van de personen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. De controleverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar het “management”, maar dient de term

te gebruiken die passend is in de context van het wettelijk kader in het desbetreffende rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen zijn.

25. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met de titel “Verantwoordelijkheid van het management [of andere passende term] voor de financiële overzichten”.
26. De controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten te beschrijven. De beschrijving dient een uitleg te bevatten dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, mogelijk te maken. (Zie Par. A20-[A23](#))
27. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de uitleg over de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in de controleverklaring verwijzen naar “het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten” of “het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, naargelang passend in de gegeven omstandigheden.

[\[Naar boven\]](#)

Verantwoordelijkheid van de auditor

28. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als titel “Verantwoordelijkheid van de auditor”.
29. In de controleverklaring dient te worden vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de auditor is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. A24)
30. In de controleverklaring dient te worden vermeld dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing. In de controleverklaring dient tevens te worden uitgelegd dat deze standaarden vereisen dat de auditor ethische voorschriften naleeft en dat de auditor de controle plant en uitvoert teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten vrij zijn van een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A25-[A26](#))
31. In de controleverklaring dient een controle te worden beschreven door te vermelden dat:
 - (a) een controle het uitvoeren van werkzaamheden behelst om controle-informatie te verkrijgen over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
 - (b) de geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de oordeelsvorming van de auditor, met inbegrip van het inschatten van de risico’s dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten 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. In omstandigheden waarin de auditor tevens de verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten,

dient de auditor de formulering weg te laten dat het door de auditor overwogen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing; en

- (c) een controle tevens het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten omvat.
32. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van de controle te verwijzen naar “het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten” of “het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, naargelang passend in de gegeven omstandigheden.
33. In de controleverklaring dient te worden vermeld of de auditor van mening is dat de controle-informatie die hij heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de auditor te bieden.

[Naar boven]

Het oordeel van de auditor

34. De controleverklaring dient een sectie te bevatten met als titel “Oordeel”.
35. Indien een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de auditor, tenzij anderszins door de wet- of regelgeving vereist, een van de volgende formuleringen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:
- (a) de financiële overzichten vormen in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
 - (b) de financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A27-A33)
36. Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de auditor te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A27, A29-A33)
37. Indien de in de controleverklaring opgenomen verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de International Financial Reporting Standards die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht, noch aan de International Public Sector Accounting Standards die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht, dient het oordeel van de auditor het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel te vermelden.

[Naar boven]

Overige rapporteringsverplichtingen

38. Indien de auditor in de controleverklaring over de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen behandelt naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de

ISA's om over de financiële overzichten te rapporteren, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring met als subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten", of anderszins naargelang passend ten aanzien van de inhoud van de sectie. (Zie Par. A34-A35)

39. Indien de controleverklaring een aparte sectie inzake overige rapporteringsverplichtingen omvat, dienen de titels, vermeldingen en uiteenzettingen waarnaar in de paragrafen 23-37 wordt verwezen te worden opgenomen onder de subtitel "Verklaring betreffende de financiële overzichten". De "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten" dient te volgen op de "Verklaring betreffende de financiële overzichten". (Zie Par. A36)

[\[Naar boven\]](#)

Handtekening van de auditor

40. De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie Par. A37)

[\[Naar boven\]](#)

Datum van de controleverklaring

41. De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoonst dat: (Zie Par. A38-A41)
- (a) alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld; en
 - (b) de personen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

Adres van de auditor

42. De controleverklaring dient de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de auditor kantoor houdt.

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

43. Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de auditor wordt vereist dat hij zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring, mag de controleverklaring slechts naar de International Standards on Auditing verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A42)
- (a) een titel;
 - (b) een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
 - (c) een inleidende paragraaf die de gecontroleerde financiële overzichten vermeldt;
 - (d) een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management (of een andere passende

term, zie paragraaf 24) voor het opstellen van de financiële overzichten;

- (e) een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, alsmede van de reikwijdte van de controle, die bevat:
 - een verwijzing naar de International Standards on Auditing en de wet- of regelgeving; en
 - een beschrijving van een controle overeenkomstig deze standaarden;
- (f) een oordeelsparagraaf waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten is gebruikt (met inbegrip van de vermelding van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch de International Financial Reporting Standards, noch de International Public Sector Accounting Standards is, zie paragraaf 37);
- (g) de handtekening van de auditor;
- (h) de datum van de controleverklaring; en
- (i) het adres van de auditor.

[Naar boven]

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de International Standards on Auditing

44. Van een auditor kan vereist worden een controle uit te voeren overeenkomstig de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied (de “nationale controlestandaarden”), maar hij kan bovendien de ISA’s hebben nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, mag de auditor in zijn controleverklaring verwijzen naar de International Standards on Auditing in aanvulling op de nationale controlestandaarden, maar de auditor dient dit alleen te doen als: (Zie Par. A43-A44)
- (a) er geen conflict is tussen de vereisten van de nationale controlestandaarden en die van de ISA’s dat ertoe zou leiden dat de auditor (i) een ander oordeel vormt, of (ii) geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt die in de bijzondere omstandigheden op grond van de ISA’s vereist is; en
 - (b) de controleverklaring ten minste elk van de in paragraaf 43(a)(i) uiteengezette elementen bevat indien de auditor gebruikmaakt van de door de nationale controlestandaarden gespecificeerde opmaak of formulering. Verwijzingen wet- of regelgeving in paragraaf 43(e) dienen te worden gelezen als verwijzingen naar de nationale controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij deze nationale controlestandaarden te vermelden.
45. In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de nationale controlestandaarden als de International Standards on Auditing, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de nationale controlestandaarden te vermelden.

[Naar boven]

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten (Zie Par. A45-A51)

46. Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel

inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor te evalueren of die aanvullende informatie op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden. Indien dergelijke aanvullende informatie niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden, dient de auditor het management te verzoeken om de wijze waarop de niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Als het management dat weigert, dient de auditor in zijn controleverklaring uiteen te zetten dat die aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

47. Aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving maar die toch een integrerend deel uitmaakt van de financiële overzichten omdat ze vanwege de aard ervan en de wijze waarop ze is gepresenteerd niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden onderscheiden, dient door het oordeel van de auditor te worden omvat.

[\[Naar boven\]](#)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking (Zie Par. 12)

- A1. Het management maakt een aantal oordeelsvormingen met betrekking tot de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.
- A2. ISA 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking.¹¹ Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking, is het mogelijk dat de auditor zich bewust wordt van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. De auditor kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicaties voor een gebrek aan neutraliteit dat een effect kan hebben op de evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zijn onder meer:
- a. de selectieve correctie van afwijkingen die tijdens de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde winsten verhogen, maar het niet corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde resultaten verlagen);
 - b. Mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.
- A3. ISA 540 behandelt mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.¹² Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

[\[Naar boven\]](#)

¹¹ ISA 260, "Communicatie met de met governance belaste personen", Bijlage 2.

¹² ISA 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop", paragraaf 21.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie (Zie Par. 13(e))

A4. Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden zijn opgesteld de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit presenteren. In dergelijke omstandigheden evalueert de auditor of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen.

[\[Naar boven\]](#)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 15)

A5. Zoals in ISA 200 uiteengezet, vereist het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, dat in de financiële overzichten een adequate beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt opgenomen.¹³ Deze beschrijving is belangrijk omdat ze de gebruikers van de financiële overzichten informeert over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.

A6. Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend als de financiële overzichten in overeenstemming zijn met alle door dat stelsel gestelde vereisten die van toepassing zijn gedurende de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.

A7. Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld “de financiële overzichten zijn grotendeels in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards”) is geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

[\[Naar boven\]](#)

Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

A8. Soms wordt in financiële overzichten gesteld dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel en de International Financial Reporting Standards). Dit kan zijn omdat het management verplicht is of ervoor heeft gekozen de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met beide stelsels, in welk geval beide stelsels van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Een dergelijke beschrijving is alleen passend indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels afzonderlijk. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het nodig dat de financiële overzichten tegelijkertijd met beide stelsels in overeenstemming zijn zonder dat aansluitingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is gelijktijdige overeenstemming onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen of alle belemmeringen voor het daarmee in overeenstemming zijn heeft weggenomen.

¹³ ISA 200, de paragrafen A2-A3.

A9. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of aanvullend overzicht bevatten met een aansluiting van de resultaten met die welke onder een ander stelsel zouden worden weergegeven, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op de wijze die door dat andere stelsel wordt vereist.

A10. De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en daarnaast in de toelichting beschrijven in welke mate ze in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bijvoorbeeld financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationale stelsel die tevens beschrijven in welke mate zij in overeenstemming zijn met de International Financial Reporting Standards). Een dergelijke beschrijving betreft aanvullende financiële informatie, wordt – zoals in paragraaf 47 uiteengezet – beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten, en wordt bijgevolg door het oordeel van de auditor omvat.

[\[Naar boven\]](#)

Vorm van het oordeel (Zie Par. 18-19)

A11. Er kunnen zich gevallen voordoen waarin financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de door een getrouw-beeld-stelsel gestelde vereisten geen getrouwe weergave vormen. Als dit het geval is, kan het management in de financiële overzichten aanvullende toelichtingen opnemen naast die welke het stelsel specifiek vereist of, in uiterst zeldzame omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gesteld vereiste opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen.

A12. Het zal uiterst zelden voorkomen dat de auditor financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel als misleidend beschouwt indien, overeenkomstig ISA 210, de auditor heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.¹⁴

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring (Zie Par. 20)

A13. Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen in papieren vorm als in elektronische vorm.

A14. De bijlage bevat voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten waarin de in de paragrafen 21-42 uiteengezette elementen zijn opgenomen.

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing

Titel (Zie [Par. 21](#))

A15. Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke auditor is, bijvoorbeeld “Controleverklaring van de onafhankelijke auditor”, bevestigt dat de auditor alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid heeft nageleefd en onderscheidt bijgevolg de controleverklaring van de onafhankelijke auditor van verklaringen

¹⁴ ISA 210, “Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten”, paragraaf 6(a).

die door anderen zijn uitgebracht.

[\[Naar boven\]](#)

Geadresseerde (Zie Par. 22)

A16. Wet- of regelgeving specificereert vaak aan wie de controleverklaring in dat specifieke rechtsgebied moet worden geadresseerd. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan de personen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak ofwel aan de aandeelhouders, ofwel aan de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

[\[Naar boven\]](#)

Inleidende paragraaf (Zie [Par. 23](#))

A17. In de inleidende paragraaf wordt bijvoorbeeld vermeld dat de auditor de bijgevoegde financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermelding van de titel van elk financieel overzicht dat is opgenomen in de volledige set financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist, met vermelding van de datum of periode waarop elk financieel overzicht betrekking heeft] en een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

A18. Indien de auditor op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de auditor overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, de nummers te vermelden van de pagina's waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd. Dit helpt de gebruikers te bepalen op welke financiële overzichten de controleverklaring betrekking heeft.

A19. Het oordeel van de auditor omvat de volledige set financiële overzichten zoals gedefinieerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijvoorbeeld in het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden omvatten de financiële overzichten: een balans, een winst-en-verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden kan aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten (Zie [Par. 26](#))

A20. ISA 200 zet het uitgangspunt uiteen met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle overeenkomstig de ISA's wordt uitgevoerd.¹⁵ Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing die het noodzakelijk acht om het mogelijk te maken financiële overzichten op te stellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van

¹⁵ ISA 200, paragraaf 13(j).

fouten. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een verwijzing naar beide verantwoordelijkheden, aangezien dit helpt de gebruikers duidelijk te maken op basis van welk uitgangspunt een controle is uitgevoerd.

A21. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het passend is dat de auditor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management in paragraaf 26 uitbreidt teneinde aanvullende verantwoordelijkheden te weerspiegelen die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van het specifieke rechtsgebied of gelet op de aard van de entiteit.

A22. Paragraaf 26 is consistent met de vorm waarin de verantwoordelijkheden worden overeengekomen in de opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, zoals vereist op grond van ISA 210.¹⁶ ISA 210 voorziet in enige flexibiliteit door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, met betrekking tot financiële rapportering voorschrijft, de auditor kan bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden omvat waarvan, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, het effect gelijkwaardig is aan dat van de verantwoordelijkheden die in ISA 210 zijn uiteengezet. Voor dergelijke gelijkwaardige verantwoordelijkheden mag de auditor gebruikmaken van de formuleringen van de wet- of regelgeving om deze in de opdrachtbrief of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te beschrijven. In dergelijke gevallen mogen deze formuleringen ook in de controleverklaring worden gebruikt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals vereist op grond van paragraaf 26. In andere omstandigheden, met inbegrip van die omstandigheden waarin de auditor besluit om de formuleringen van wet- of regelgeving zoals opgenomen in de opdrachtbrief niet te gebruiken, worden de formuleringen van paragraaf 26 gebruikt.

A23. In sommige rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft specifiek verwijst naar een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend onderdeel van de interne beheersing (zoals gedefinieerd in ISA 315¹⁷) zijn, verwijzen de beschrijvingen in ISA 210 en in paragraaf 26 niet specifiek daarnaar.

[\[Naar boven\]](#)

Verantwoordelijkheid van de auditor (Zie [Par. 29-30](#))

A24. In de controleverklaring wordt vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de auditor is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen teneinde dit oordeel te contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

A25. De verwijzing naar de gehanteerde standaarden maakt aan de gebruikers van de controleverklaring duidelijk dat de controle overeenkomstig erkende standaarden is uitgevoerd.

A26. Overeenkomstig ISA 200 vermeldt de auditor in zijn verklaring niet dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de ISA's, tenzij hij de vereisten van ISA 200 en alle andere voor de controle relevante ISA's heeft nageleefd.¹⁸

¹⁶ ISA 210, paragraaf 6(b)(i)-(ii).

¹⁷ ISA 315, "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving", paragraaf 4(c).

¹⁸ ISA 200, paragraaf 20.

[\[Naar boven\]](#)

Oordeel van de auditor (Zie Par. 35-37)

Door wet- of regelgeving voorgeschreven formuleringen van het oordeel van de auditor

A27. In ISA 210 wordt uiteengezet dat de wet- of regelgeving van het desbetreffende rechtsgebied in bepaalde gevallen de formuleringen van de controleverklaring (die in het bijzonder het oordeel van de auditor omvat) voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de ISA's. In dat geval is op grond van ISA 210 vereist dat de auditor evalueert:

- (a) of de gebruikers de mate van zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten wordt verkregen, verkeerd zouden kunnen interpreteren en, indien dit het geval is;
- (b) of aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip kan verkleinen.

Indien de auditor tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip niet kan verkleinen, is op grond van ISA 210 vereist dat de auditor de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Overeenkomstig ISA 210 voldoet een overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving uitgevoerde controle niet aan de ISA's. Bijgevolg neemt de auditor in de controleverklaring geen enkele verwijzing op naar het feit dat de controle overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd¹⁹

[\[Naar boven\]](#)

“Vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten” of “geeft een getrouw beeld”

A28. Of de formulering “vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten”, dan wel de formulering “geeft een getrouw beeld” in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de controle van financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door de algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien de wet- of regelgeving vereist dat andere formuleringen worden gebruikt, heeft dit geen invloed op de in paragraaf 14 van deze ISA beschreven vereiste dat de auditor de getrouwe weergave van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel evalueert.

[\[Naar boven\]](#)

Beschrijving van informatie die in de financiële overzichten wordt gepresenteerd

A29. In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, wordt in het oordeel van de auditor vermeld dat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de informatie waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten wordt gepresenteerd, bijvoorbeeld, in het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden, de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor de afgesloten verslagperiode.

¹⁹ ISA 210, paragraaf 21.

[\[Naar boven\]](#)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit het oordeel van de auditor kan beïnvloeden

A30. De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het oordeel van de auditor is bedoeld om de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de auditor tot uitdrukking wordt gebracht; dit is niet bedoeld om de op grond van paragraaf 14 vereiste evaluatie te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt als volgt vermeld:

“... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards” of

“... in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...”

A31. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede voorschriften van wet- of regelgeving omvat, wordt het stelsel als volgt vermeld: “... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van rechtsgebied X gestelde vereisten”. ISA 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen de standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde vereisten”.²⁰

A32. Zoals in paragraaf A8 aangegeven, is het mogelijk dat financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Bijgevolg neemt de auditor elk stelsel apart in overweging bij het vormen van zijn oordeel over de financiële overzichten, en verwijst hij in zijn oordeel in overeenstemming met de paragrafen 35-36 naar de beide stelsels als volgt:

- (a) indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel) en dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards). Deze oordelen kunnen afzonderlijk of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijvoorbeeld de financiële overzichten vormen een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met de International Financial Reporting Standards);
- (b) indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet met het andere stelsel, kan een niet aangepast oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijvoorbeeld het nationale stelsel), maar een aangepast oordeel met betrekking tot het andere stelsel (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards) overeenkomstig ISA 705.

²⁰ ISA 210, paragraaf 18.

A33. Zoals in paragraaf A10 aangegeven, is het mogelijk dat in financiële overzichten wordt vermeld dat ze in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en dat daarnaast de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegelicht. Zoals in paragraaf A46 uiteengezet, wordt dergelijke aanvullende informatie omvat door het oordeel van de auditor aangezien ze niet duidelijk kan worden onderscheiden van de financiële overzichten.

- (a) Indien de toelichting met betrekking tot het in overeenstemming zijn met het andere stelsel misleidend is, wordt een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht overeenkomstig ISA 705.
- (b) Indien de toelichting niet misleidend is, maar de auditor van oordeel is dat ze van een dusdanig belang is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten, wordt een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toegevoegd overeenkomstig ISA 706, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de toelichting.

[\[Naar boven\]](#)

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie Par. 38-39)

A34. In bepaalde rechtsgebieden kan de auditor naast zijn verantwoordelijkheid op grond van de ISA's om te rapporteren over de financiële overzichten ook aanvullende verantwoordelijkheden hebben om over overige aangelegenheden te rapporteren. Zo is het mogelijk dat de auditor wordt gevraagd te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij in de loop van de controle van de financiële overzichten onder zijn aandacht komen. Ook is het mogelijk dat de auditor wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals de adequaatheid van de administratie en vastleggingen. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied verschaffen vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A35. In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de auditor over deze overige verantwoordelijkheden rapporteert in de controleverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de auditor daarover rapporteert in een afzonderlijke verklaring.

A36. Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een aparte sectie van de controleverklaring teneinde op duidelijke wijze het onderscheid te maken tussen deze verantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheid van de auditor op grond van de ISA's om over de financiële overzichten te rapporteren. In het geval dit relevant is, kan deze sectie (een) subtitel(s) bevatten die de inhoud van de paragraaf (paragrafen) over de overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijft (beschrijven).

[\[Naar boven\]](#)

Handtekening van de auditor (Zie Par. 40)

A37. De handtekening van de auditor wordt geplaatst hetzij in naam van het auditkantoor, in persoonlijke naam van de auditor, hetzij beide, naargelang passend voor het specifieke rechtsgebied. Naast de handtekening van de auditor, kan in bepaalde rechtsgebieden van de auditor worden vereist om in de controleverklaring zijn professionele accountancy-titel te vermelden dan wel het feit te vermelden dat de auditor of het kantoor, naargelang passend,

erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

[\[Naar boven\]](#)

Datum van de controleverklaring (Zie Par. 41)

A38. De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de auditor rekening heeft gehouden met de effecten van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft gekregen en die tot op die datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de auditor voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in ISA 560.²¹

A39. Omdat het oordeel van de auditor betrekking heeft op de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, is de auditor niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen totdat informatie is verkregen die aantoont dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.

A40. In sommige rechtsgebieden wijst de wet- of regelgeving de personen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) aan die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificiert de wet- of regelgeving het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de financiële overzichten aantoont. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen wordt overwogen welke procedures de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governancestructuren, om te bepalen welke personen of welke instantie bevoegd is om te concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen specificiert de wet- of regelgeving op welk moment in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten de controle geacht wordt te zijn afgerond.

A41. In sommige rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze bekend worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de auditor om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van ISA's is de eerdere datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en dat de personen met erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie Par. 43)

A42. In ISA 200 wordt uiteengezet dat van de auditor mogelijk vereist wordt dat hij naast de ISA's ook de door wet- of regelgever gestelde vereisten naleeft.²² Als dit het geval is, kan de auditor verplicht zijn om in de controleverklaring een opmaak of formulering te gebruiken die verschilt

²¹ ISA 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode", de paragrafen 10-17.

²² ISA 200, paragraaf A55.

van hetgeen in deze ISA wordt beschreven. Zoals in paragraaf 4 uiteengezet, bevordert consistentie in de controleverklaring, indien de controle overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd, de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker herkenbaar maken van die controles die in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd. Indien de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde vereisten en de ISA's alleen betrekking hebben op de opmaak en formulering van de controleverklaring en ten minste elk van de in paragraaf 43(a)(i) genoemde elementen in de controleverklaring zijn opgenomen, is het mogelijk dat de controleverklaring naar de International Standards on Auditing verwijst. Bijgevolg wordt de auditor in dergelijke omstandigheden geacht de vereisten van de ISA's te hebben nageleefd, zelfs als de in de controleverklaring gebruikte opmaak en formulering worden gespecificeerd door de rapporteringsvereisten gesteld door de wet- of regelgeving. Indien specifieke vereisten gesteld in een bepaald rechtsgebied niet in strijd zijn met de ISA's, draagt de toepassing van de in deze ISA gebruikte opmaak en formulering ertoe bij dat de gebruikers van de controleverklaring de controleverklaring gemakkelijker herkennen als een verklaring over een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd. (ISA 210 behandelt omstandigheden waarin wet- of regelgeving de opmaak of formulering van de controleverklaring voorschrijft in termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de ISA's.)

[\[Naar boven\]](#)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de International Standards on Auditing (Zie Par. 44)

A43. De auditor kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig zowel de International Standards on Auditing als de nationale controlestandaarden indien de auditor naast de relevante nationale controlestandaarden ook elk van de voor de controle relevante ISA's naleeft.²³

A44. Een verwijzing naar zowel de International Standards on Auditing als de nationale controlestandaarden is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in de ISA's en die in de nationale controlestandaarden dat de auditor ertoe zou brengen een ander oordeel te vormen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden niet op te nemen die in de gegeven omstandigheden door de ISA's vereist is. Zo verbieden bepaalde nationale controlestandaarden de auditor om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen om de nadruk te leggen op een probleem inzake continuïteit, terwijl ISA 570 vereist dat de auditor in dergelijke omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toevoegt.²⁴ In een dergelijk geval verwijst de controleverklaring alleen naar de controlestandaarden (hetzij de International Standards on Auditing, hetzij de nationale controlestandaarden) overeenkomstig welke de controleverklaring is opgesteld.

[\[Naar boven\]](#)

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten (Zie Par. 46-47)

A45. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de entiteit op grond van wet- of regelgeving of standaarden verplicht is of vrijwillig kan kiezen om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Zo is het mogelijk dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd om de gebruikers meer inzicht te verschaffen in het van toepassing zijnde stelsel

²³ ISA 200, paragraaf A56.

²⁴ ISA 570, "Continuïteit", paragraaf 19.

inzake financiële verslaggeving of om nadere uitleg te geven over specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in aanvullende bijlagen of als aanvullende toelichtingen.

A46. Het oordeel van de auditor omvat aanvullende informatie die niet op duidelijke wijze van de financiële overzichten kan worden onderscheiden vanwege de aard ervan en de wijze waarop ze is gepresenteerd. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg omvatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Het oordeel van de auditor zou tevens toelichtingen of aanvullende bijlagen omvatten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen.

A47. In de inleidende paragraaf van de controleverklaring hoeft niet specifiek te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de auditor is omvat indien de in de inleidende paragraaf opgenomen verwijzing naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die samen de financiële overzichten vormen, volstaat.

A48. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet vereist dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en het management kan besluiten de auditor niet te vragen de aanvullende informatie op te nemen in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten.

A49. De evaluatie door de auditor van de vraag of niet-gecontroleerde aanvullende informatie is gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de auditor omvat bijvoorbeeld de vraag waar die informatie is gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie en of ze op duidelijke wijze als “niet-gecontroleerd” is aangeduid.

A50. Het management zou de presentatie van niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de auditor, kunnen wijzigen, bijvoorbeeld door:

- a. eventuele verwijzingen vanuit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende bijlagen of niet-gecontroleerde toelichtingen te verwijderen, zodat de scheiding tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
- b. de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten te plaatsen of, indien dat in de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten te plaatsen en duidelijk aan te geven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die tussen de gecontroleerde toelichtingen worden gevoegd, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.

A51. Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, ontheft de auditor niet van zijn verantwoordelijkheid om die informatie te lezen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde financiële overzichten te identificeren. De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot niet-gecontroleerde aanvullende informatie zijn consistent met die welke in ISA 720 zijn beschreven²⁵

[Naar boven]

²⁵ ISA 720, “De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen”.

Bijlage

(Zie [Par. A14](#))

Voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring betreffende financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers (bv. International Financial Reporting Standards).
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring betreffende financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers.
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring betreffende geconsolideerde financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers (bv. International Financial Reporting Standards).

Voorbeeld 1 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten;**
- **De financiële overzichten zijn voor algemene doeleinden opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards*;**
- **De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**
- **Naast de controle van de financiële overzichten, heeft de auditor overige rapporteringsverantwoordelijkheden krachtens de lokale wetgeving.**

CONTROLEVERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[passende geadresseerde]

Verklaring betreffende de financiële overzichten²⁶

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 belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

²⁶ 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.

Verantwoordelijkheid van het management²⁷ 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 Standards²⁸ 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 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 oordeelsvorming van de auditor, 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 entiteit²⁹, neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven³⁰ 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.

Oordeel

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van vennootschap ABC per 31 december 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards.

²⁷ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

²⁸ 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 ...".

²⁹ 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 51, 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".

³⁰ In het geval van voetnoot 51, 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".

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 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten;**
- **De financiële overzichten zijn voor algemene doeleinden door het management van de entiteit opgesteld, in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving (Wetgeving XYZ) van rechtsgebied X (d.i., een stelsel inzake financiële verslaggeving, dat wet- of regelgeving omvat, opgezet om in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala van gebruikers te voorzien, doch dat geen getrouw-beeld-stelsel is);**
- **De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**

CONTROLEVERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[passende geadresseerde]

Verklaring betreffende de financiële overzichten³¹

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 belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het management³² voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van deze financiële overzichten

³¹ 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.

³² Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

in overeenstemming met Wetgeving XYZ van rechtsgebied X, 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 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 oordeelsvorming van de auditore, 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 entiteit, neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten.³³ 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 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.

Oordeel

Naar ons oordeel zijn de financiële overzichten van vennootschap ABC voor het op 31 december 20X1 afgesloten boekjaar in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met Wetgeving XYZ van Rechtsgebied X.

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

[Naar boven]

³³ 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 van de financiële overzichten, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn".

Voorbeeld 3 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van geconsolideerde financiële overzichten die voor algemene doeleinden door het management van de moedermaatschappij zijn opgesteld in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards;**
- **De voorwaarden van de opdracht inzake de controleopdracht op groepsniveau komen overeen met de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**
- **Naast de controle van de geconsolideerde financiële overzichten, heeft de auditor overige rapporteringsverantwoordelijkheden krachtens de lokale wetgeving.**

CONTROLEVERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[passende geadresseerde]

Verklaring betreffende de geconsolideerde financiële overzichten³⁴

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

Verantwoordelijkheid van het management³⁵ voor de geconsolideerde financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards³⁶, en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van geconsolideerde 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 geconsolideerde 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

³⁴ De subtitel "Verklaring betreffende de geconsolideerde financiële overzichten" is niet nodig wanneer de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten" niet van toepassing is.

³⁵ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

³⁶ 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 geconsolideerde financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards, en voor de ...".

geconsolideerde financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de geconsolideerde financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de oordeelsvorming van de auditor, met inbegrip van diens inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde 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 entiteit³⁷, neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven³⁸ van de geconsolideerde 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 geconsolideerde financiële overzichten.

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

Oordeel

Naar ons oordeel vormen de geconsolideerde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen per 31 december 20X1, en van hun financiële prestaties en kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Vorm en inhoud van dit onderdeel van de controleverklaring 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]

³⁷ 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 geconsolideerde 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 geconsolideerde financiële overzichten, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn". In het geval van voetnoot 67, 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 geconsolideerde financiële overzichten die een getrouw beeld geven, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn".

³⁸ In het geval van voetnoot 67, 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 geconsolideerde 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".