

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 705, AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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 705**AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING VAN
DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR**

(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>
Soorten aangepaste oordelen	<u>2</u>
Ingangsdatum	<u>3</u>
Doelstelling	<u>4</u>
Definities	<u>5</u>
Vereisten	
Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de auditor vereist is	<u>6</u>
Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de auditor	<u>7</u>
<i>Oordeel met beperking</i>	<u>7</u>
<i>Afkeurend oordeel</i>	<u>8</u>
<i>Oordeelonthouding</i>	<u>9</u>
<i>Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard</i>	<u>11</u>
<i>Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding</i>	<u>15</u>
Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast ...	<u>16</u>
<i>Paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing</i>	<u>16</u>
<i>Oordeelsparagraaf</i>	<u>22</u>
<i>Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor als hij een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt</i>	<u>26</u>
<i>Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor</i>	

<i>als hij een oordeelonthouding formuleert</i>	<u>27</u>
Communicatie met de met governance belaste personen	<u>28</u>
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Soorten aangepaste oordelen	<u>A1</u>
Aard van afwijkingen van materieel belang	<u>A2</u>
<i>Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving</i>	<u>A4</u>
<i>Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving</i>	<u>A6</u>
<i>Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten</i>	<u>A7</u>
Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<u>A8</u>
Gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard	<u>A13</u>
Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding	<u>A16</u>
Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast	<u>A17</u>
Paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing	<u>A17</u>
<i>Oordeelsparagraaf</i>	<u>A21</u>
Voorbeelden van controleverklaringen	<u>A23</u>
Communicatie met de met governance belaste personen.....	<u>A25</u>

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel

International Standard on Auditing (ISA) 705, “Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”, 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 om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de auditor, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig ISA 700¹, tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële

¹ ISA 700, “Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten”.

overzichten noodzakelijk is.

[\[Naar boven\]](#)

Soorten aangepaste oordelen

2. Deze ISA stelt drie soorten aangepaste oordelen vast: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welke soort aangepast oordeel passend is, hangt af van: (Zie [Par. A1](#))
 - (a) de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, dat wil zeggen de vraag of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of, in het geval van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten; en
 - (b) de oordeelsvorming van de auditor over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid op de financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

Ingangsdatum

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

[\[Naar boven\]](#)

Doelstelling

4. De doelstelling van de auditor is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten dat noodzakelijk is als:
 - (a) de auditor op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
 - (b) de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

[\[Naar boven\]](#)

Definities

5. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) met een diepgaande invloed – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt om de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten te beschrijven van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de financiële overzichten zijn die welke, op grond van de oordeelsvorming van de auditor:

- (i) niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
 - (ii) indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
 - (iii) met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
- (b) aangepast oordeel – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

[Naar boven]

Vereisten

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de auditor vereist is

6. De auditor dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
- (a) hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of (Zie [Par. A2-A7](#))
 - (b) de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie [Par. A8-A12](#))

[\[Naar boven\]](#)

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de auditor

Oordeel met beperking

7. De auditor dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
- (a) hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn voor maar geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten; of
 - (b) hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren maar tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn maar geen diepgaande invloed kunnen hebben.

[\[Naar boven\]](#)

Afkeurend oordeel

8. De auditor dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor als een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

Oordeelonthouding

9. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.
10. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard

11. Als de auditor na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking in de reikwijdte van de controle heeft opgelegd die volgens de auditor waarschijnlijk zal leiden tot de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de auditor het management te verzoeken de beperking op te heffen.
12. Indien het management de in paragraaf 11 genoemde beperking weigert op te heffen, dient de auditor deze aangelegenheid mee te delen aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit², en dient hij na te gaan of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
13. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
 - (a) indien de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
 - (b) indien de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:

² ISA 260, "Communicatie met de met governance belaste personen", paragraaf 13.

- (i) de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is; of (Zie [Par. A13-A14](#))
- (ii) indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van de controleverklaring niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren.

14. Indien de auditor de controleopdracht teruggeeft zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient hij, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden met betrekking tot tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen die tot een aanpassing van het oordeel zouden hebben geleid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie [Par. A15](#))

[\[Naar boven\]](#)

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding

15. Als de auditor het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring³ in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de auditor over de financiële overzichten als geheel. (Zie [Par. A16](#))

[\[Naar boven\]](#)

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing

16. Wanneer de auditor het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van ISA 700 vereist zijn, tevens een paragraaf in de controleverklaring op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid. De auditor dient deze paragraaf direct vóór de oordeelsparagraaf in de controleverklaring te plaatsen en dient de titel “Onderbouwing van het oordeel met beperking”, “Onderbouwing van het afkeurend oordeel”, of “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, naargelang passend, te gebruiken. (Zie [Par. A17](#))
17. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de auditor in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing een beschrijving en kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op te nemen, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de auditor dit in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing te vermelden. (Zie [Par. A18](#))

³ ISA 805, “Bijzondere overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht”, behandelt omstandigheden waarin de auditor de opdracht krijgt een afzonderlijk oordeel over een of meer elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

18. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met beschrijvende toelichtingen, dient de auditor in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.
19. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de auditor:
- (a) de niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
 - (b) in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
 - (c) tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de auditor voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen. (Zie [Par. A19](#))
20. Indien de aanpassing het resultaat is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de redenen voor deze onmogelijkheid in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing op te nemen.
21. Zelfs indien de auditor een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan de auditor kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie [Par. A20](#))

[\[Naar boven\]](#)

Oordeelsparagraaf

22. Als de auditor het controleoordeel aanpast, dient hij voor de oordeelsparagraaf de titel “Oordeel met beperking”, “Afkeurend oordeel” of “Oordeelonthouding”, naargelang passend, te hanteren. (Zie [Par. A21](#), [A23-A24](#))
23. Als de auditor vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking”:
- (a) de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of
 - (b) de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

Als de aanpassing het gevolg is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de overeenkomstige formulering

“behalve voor de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) ... “ te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie [Par. A22](#))

24. Als de auditor een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van het afkeurend oordeel”:

(a) de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of

(b) de financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

25. Als de auditor een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat:

(a) hij, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel te baseren; en dat hij derhalve,

(b) geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

[\[Naar boven\]](#)

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor als hij een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt

26. Als de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij in de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid te vermelden dat hij van mening is dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn aangepaste controleoordeel te baseren.

[\[Naar boven\]](#)

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor als hij een oordeelonthouding formuleert

27. Als de auditor een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de inleidende paragraaf van de controleverklaring aan te passen om te vermelden dat hij de opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te controleren. De auditor dient tevens de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid en de beschrijving van de reikwijdte van de controle aan te passen om alleen het volgende te vermelden: “Het is onze verantwoordelijkheid om op basis van de uitvoering van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Vanwege de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding” waren wij echter niet in staat voldoende en geschikte controle-

informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel te baseren.”

[Naar boven]

Communicatie met de met governance belaste personen

28. Als de auditor verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient hij de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A25)

[Naar boven]

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Soorten aangepaste oordelen (Zie [Par. 2](#))

A1. De onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de auditor toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, alsmede de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten een diepgaande invloed hebben, van invloed zijn op het soort oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de auditor over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten</i>	
	<i>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</i>	<i>Van materieel belang en met diepgaande invloed</i>
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

[Naar boven]

Aard van afwijkingen van materieel belang (Zie: [Par. 6\(a\)](#))

A2. ISA 700 vereist van de auditor dat hij, teneinde een oordeel over de financiële overzichten te vormen, concludeert of al dan niet een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.⁴ Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie door de auditor van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig ISA 450.⁵

⁴ ISA 700, paragraaf 11.

⁵ ISA 450, "Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen", paragraaf 4(a).

A3. ISA 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting van een in een financieel overzicht gerapporteerd element en het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijgevolg kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan met betrekking tot:

- (a) de geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
- (b) de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; of
- (c) de geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

[Naar boven]

Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

A4. Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:

- (a) de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
- (b) de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven dat zij een getrouwe weergave vormen.

A5. Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor de administratieve verwerking en toelichting van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. Als de entiteit haar selectie van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd, kan in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang ontstaan als de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

[Naar boven]

Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

A6. Met betrekking tot de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:

- (a) als het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent heeft toegepast in opeenvolgende verslagperioden of op soortgelijke transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
- (b) als gevolg van de methode voor de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

[\[Naar boven\]](#)

Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten

A7. Met betrekking tot de geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:

- (a) de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
- (b) de toelichtingen in de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden gepresenteerd; of
- (c) de financiële overzichten niet de nodige toelichtingen verschaffen om een getrouwe weergave te vormen.

[\[Naar boven\]](#)

Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie [Par 6\(b\)](#))

A8. De onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen ook een beperking in de reikwijdte van de controle wordt genoemd) kan voortkomen uit:

- (a) omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
- (b) omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de auditor; of
- (c) beperkingen die door het management zijn opgelegd.

A9. De onmogelijkheid om specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle als de auditor door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Indien dat niet mogelijk is, zijn de vereisten van paragraaf 7(b) en 10 van toepassing. Door het management opgelegde beperkingen kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor het inschatten door de auditor van frauderisico's en voor het overwegen van de continuering van de controleopdracht.

A10. Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
- de administratieve vastleggingen van een significant groepsonderdeel voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

A11. Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de auditor, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de entiteit verplicht is de equity-methode te gebruiken voor een geassocieerde entiteit, en de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie van die geassocieerde entiteit te verkrijgen om te evalueren of de equity-methode op passende wijze is toegepast;
- de timing van de aanstelling van de auditor hem verhindert om de voorraadopname bij te wonen;
- de auditor vaststelt dat de uitvoering van alleen gegevensgerichte controles niet volstaat, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

A12. Voorbeelden van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle zijn situaties waarin:

- het management de auditor belet om de voorraadopname bij te wonen;
- het management de auditor belet om externe bevestiging van specifieke rekeningsaldi te verzoeken.

[\[Naar boven\]](#)

Gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard (Zie [Par. 13\(b\)-14](#))

A13. De praktische uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van het stadium van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Als de auditor de controle grotendeels heeft voltooid, kan hij besluiten om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding” alvorens de opdracht terug te geven.

A14. In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven als de auditor op grond van wet- of regelgeving verplicht is de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een auditor die is aangesteld om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn in rechtsgebieden waar de auditor is aangesteld om financiële overzichten te controleren die op een specifieke periode betrekking hebben of waar de auditor voor een specifieke periode is aangesteld en het verboden is de controleopdracht terug te geven vóór de controle van die financiële overzichten is voltooid, respectievelijk vóór het einde van die verslagperiode. De auditor kan het ook noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.⁶

⁶ ISA 706, “Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”, paragraaf A5.

A15. Als de auditor tot de conclusie komt dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan hij op grond van beroepsvereisten of wet- of regelgeving verplicht zijn om aangelegenheden die betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht mee te delen aan regelgevers of toezichthouders of aan de eigenaren van de entiteit.

[\[Naar boven\]](#)

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding (zie Par. 15)

A16. Hierna volgen voorbeelden van rapporteringsomstandigheden die niet in tegenspraak zouden zijn met een afkeurend oordeel of oordeelonthouding van de auditor:

- het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten overeenkomstig een ander stelsel inzake financiële verslaggeving⁷
- het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, indien relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (zie ISA 510⁸). In dit geval heeft de auditor geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

[\[Naar boven\]](#)

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing (Par. 16-[17](#), [19,21](#))

A17. Consistentie in de controleverklaring bevordert het begrip van gebruikers en het identificeren van ongewone omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel en in de beschrijving van de onderbouwing voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als inhoud van de controleverklaring gewenst.

A18. Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de auditor kan beschrijven in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de winstbelasting, de winst vóór belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden opgenomen.

A19. Het toelichten van de weggelaten informatie in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing is niet praktisch uitvoerbaar indien:

- (a) de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de auditor; of

⁷ Zie paragraaf A32 van ISA 700 voor een beschrijving van deze omstandigheid.

⁸ ISA 510, "Initiële controleopdrachten - Beginsaldi", paragraaf 10.

(b) op grond van de oordeelsvorming van de auditor de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de controleverklaring.

A20. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de paragraaf ter onderbouwing van de beperking is beschreven, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de auditor zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de auditor kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

[\[Naar boven\]](#)

Oordeelsparagraaf (Zie [Par. 22-23](#))

A21. Het opnemen van deze paragraaftitel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de auditor aangepast is en geeft het soort aanpassing aan.

A22. Als de auditor een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, zou het niet passend zijn om in de oordeelsparagraaf formuleringen te gebruiken zoals “met de voorgaande uitleg” of “behoudens”, aangezien deze niet duidelijk of krachtig genoeg zijn.

Voorbeelden van controleverklaringen

A23. De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met respectievelijk een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel vanwege het feit dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

A24. Voorbeeld 3 in de bijlage bevat een controleverklaring met een oordeel met beperking vanwege het feit dat de auditor niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over een enkel element van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 5 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over meerdere elementen van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke gevolgen van deze onmogelijkheid voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed.

[\[Naar boven\]](#)

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie [Par. 28](#))

A25. Het bespreken met de met governance belaste personen van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de auditor en van de voorgestelde formulering van de aanpassing: (Zie Par. 28)

- (a) maakt het voor de auditor mogelijk om de met governance belaste personen in te lichten over de voorgenomen aanpassing(en) en de redenen voor (of omstandigheden van) de aanpassing(en);
- (b) maakt het voor de auditor mogelijk om te trachten overeenstemming te bereiken met de met governance belaste personen over de feiten van de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en), of om aangelegenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat te bevestigen; en
- (c) geeft de met governance belaste personen de gelegenheid, in voorkomend geval, om aan de auditor verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en).

[\[Naar boven\]](#)

Bijlage (Zie [Par. A23-24](#))

Voorbeelden van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring waarin een oordeel met beperking is opgenomen omdat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten;
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring waarin een afkeurend oordeel is opgenomen omdat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten;
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring waarin een oordeel met beperking is opgenomen vanwege de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen;
- Voorbeeld 4: Een controleverklaring waarin een oordeelonthouding is opgenomen vanwege de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één enkel element van de financiële overzichten;
- Voorbeeld 5: Een controleverklaring waarin een oordeelonthouding is opgenomen vanwege de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten.

Voorbeeld 1 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, door het management van de entiteit opgesteld in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards;**
- **De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving in ISA 210⁹ van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**
- **De voorraden bevatten een afwijking. De afwijking wordt geacht van materieel belang te zijn voor, maar niet van diepgaande invloed op 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 overzichten¹⁰

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 management¹¹ 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 Standards¹² 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 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

⁹ ISA 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten".

¹⁰ 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.

¹¹ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

¹² 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 ...".

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 entiteit¹³, neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven¹⁴ 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 met beperking te baseren.

Onderbouwing van het oordeel met beperking

De voorraden van de vennootschap zijn in de balans opgenomen tegen een waarde xxx. Het management heeft de voorraden niet gewaardeerd tegen de laagste waarde van kostprijs enerzijds en opbrengstwaarde anderzijds, maar heeft deze gewaardeerd tegen kostprijs, hetgeen een afwijking vormt van de International Financial Reporting Standards. De vastleggingen van de vennootschap geven aan dat, indien het management de voorraden zou hebben gewaardeerd tegen de laagste waarde van kostprijs enerzijds en opbrengstwaarde anderzijds, een bedrag van xxx zou vereist zijn om de voorraden af te schrijven tot hun opbrengstwaarde. Dienovereenkomstig zou de kostprijs van de omzet gestegen zijn met xxx, en de belastingen over de winst, de netto-winst en het eigen vermogen zouden gedaald zijn met respectievelijk xxx, xxx en xxx.

Oordeel met beperking

Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van het oordeel met beperking", vormen de financiële overzichten naar ons oordeel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van 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.

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.]

¹³ 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 19, 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".

¹⁴ In het geval van voetnoot 19, 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".

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

[Naar boven]

Voorbeeld 2 :

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 controleopdracht inzake de groepscontrole komen overeen met de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.**
- **De financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang vanwege het niet consolideren van een dochtermaatschappij. De van materieel belang zijnde afwijking wordt geacht van diepgaande invloed te zijn op de financiële overzichten. De effecten op de financiële overzichten van de afwijking zijn niet vastgesteld omdat het praktisch onuitvoerbaar is om dit te doen.**
- **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 overzichten¹⁵

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.

¹⁵ 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.

Verantwoordelijkheid van het management¹⁶ 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 Standards¹⁷, 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 volgens 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 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 entiteit¹⁸ neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven¹⁹ 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 afkeurend controleoordeel te baseren.

Onderbouwing van het afkeurend oordeel

Zoals uiteengezet in toelichting X, heeft de vennootschap de financiële overzichten van dochtervennootschap XYZ die zij in 20X1 heeft verworven, niet geconsolideerd omdat zij nog niet in staat geweest is om de reële waarden van bepaalde materiële activa en verplichtingen van de dochtervennootschap op de verwervingsdatum vast te stellen. Deze

¹⁶ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

¹⁷ 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 een geconsolideerde financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards, en voor de ...".

¹⁸ 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 getrouwe weergeven van de geconsolideerde financiële overzichten, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn". In het geval van voetnoot 29, 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".

¹⁹ In het geval van voetnoot 29, 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 een 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".

investering is daarom administratief verwerkt op kostenbasis. Bij toepassing van de International Financial Reporting Standards, zou de dochtervennootschap moeten worden geconsolideerd omdat zij door de vennootschap wordt beheerst. Indien XYZ in de consolidatie was opgenomen, zouden vele elementen in de bijgaande financiële overzichten op materiële wijze zijn beïnvloed. De effecten van het niet consolideren op de geconsolideerde financiële overzichten zijn niet bepaald.

Afkeurend oordeel

Vanwege de significantie van de aangelegenheid die in de paragraaf “Onderbouwing van het afkeurend oordeel” werd besproken, vormen de geconsolideerde financiële overzichten naar ons oordeel geen getrouwe weergave (dan wel geven zij geen 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]

Voorbeeld 3 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, door het management van de entiteit opgesteld 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;**
- **De auditor was niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een investering in een buitenlandse vennootschap. De mogelijke effecten van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden geacht van materieel belang te zijn voor, maar niet van diepgaande invloed op 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 overzichten²⁰

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 management²¹ 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 Standards²² 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 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 entiteit²³, neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen en getrouw weergeven²⁴ 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.

²⁰ 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.

²¹ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

²² In het geval het de verantwoordelijkheid van het management is 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 ...".

²³ 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 39, 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".

²⁴ In het geval van voetnoot 39, 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".

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

Onderbouwing van het oordeel met beperking

De investering van vennootschap ABC in vennootschap XYZ, een gedurende het boekjaar in het buitenland verworven geassocieerde deelneming en administratief verwerkt door middel van de equity-methode, is opgenomen tegen een waarde van xxx op de balans per 31 december 20X1, en het aandeel van ABC in de netto-winst van XYZ van xxx is opgenomen in de winst van ABC voor het op die datum afgesloten boekjaar. We zijn niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de boekwaarde van de investering van ABC in XYZ per 31 december 20X1 en van het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ voor het boekjaar, omdat ons toegang tot de financiële informatie bij het management en bij de auditors van XYZ werd geweigerd. Daarom zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of eventuele aanpassingen aan deze bedragen 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 financiële overzichten naar ons oordeel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van 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.

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 4 :

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, door het management van de entiteit opgesteld 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;
- De auditor was niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één enkel element van de financiële overzichten. De auditor was namelijk niet in staat controle-informatie te verkrijgen over de financiële informatie van een investering in een joint venture die meer dan 90% vertegenwoordigt van de netto activa van de vennootschap. De mogelijke effecten van deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden geacht zowel van materieel belang te zijn voor, als van diepgaande invloed op 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 overzichten²⁵

Wij hebben opdracht gekregen om de bijgaande financiële overzichten van vennootschap ABC te controleren, 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 management²⁶ 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 Standards²⁷ en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van een 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 de uitvoering van de controle overeenkomstig de ISA's een oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Vanwege de aangelegenheid beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, waren we echter niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor het controleoordeel te verschaffen.

²⁵ 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.

²⁶ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

²⁷ 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 ...”.

Onderbouwing van de oordeelonthouding

De investering van de vennootschap in haar joint venture XYZ (land X) werd op de balans van de vennootschap opgenomen tegen een waarde van xxx, hetgeen meer dan 90% vertegenwoordigt van de netto-activa van de vennootschap per 31 december 20X1. We hebben geen toegang gekregen tot het management en de auditors van XYZ, waaronder de controledocumentatie van de auditors van XYZ. Als gevolg daarvan zijn we niet in staat geweest om te bepalen of enige aanpassingen noodzakelijk waren met betrekking tot het proportionele aandeel dat de vennootschap aanhoudt in de activa van XYZ waarover het gezamenlijke zeggenschap heeft, tot het proportionele aandeel van de winst en de lasten van XYZ voor het boekjaar, en de elementen die het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht uitmaken.

Oordeelonthouding

Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel te verschaffen. Dienovereenkomstig brengen wij geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking.

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 5:

De omstandigheden zijn als volgt:

- **Controle van een volledige set financiële overzichten 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;**
- **De auditor was niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten. De auditor was namelijk niet in staat controle-informatie te verkrijgen over de voorraden en de vorderingen van de entiteit. De mogelijke effecten van deze onmogelijkheid om**

voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden geacht zowel van materieel belang te zijn voor, als van diepgaande invloed op 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 overzichten²⁸

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

Verantwoordelijkheid van het management²⁹ 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 Standards³⁰ 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 uitgevoerd. Vanwege de aangelegenheden beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, waren we echter niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor het controleoordeel te verschaffen.

Onderbouwing van de oordeelonthouding

We zijn pas na 31 december 20X1 aangesteld als auditors van de vennootschap en hebben derhalve niet de opname van de fysieke voorraad waargenomen aan het begin en het einde van het boekjaar. We zijn niet in staat geweest om onszelf op een andere wijze te vergewissen van de voorraadhoeveelheden gehouden op 31 december 20X0 en 20X1 die opgenomen zijn in de balans tegen respectievelijk xxx en xxx. Verder resulteerde de introductie in september 20X1 van een nieuw geautomatiseerd vorderingensysteem in talrijke fouten in de vorderingen. Op de datum van onze controleverklaring, was het management nog steeds bezig met het herstellen van tekortkomingen in het systeem en met het corrigeren van de fouten. We zijn niet in staat geweest om op een andere wijze de in de balans opgenomen vorderingen te confirmeren of te verifiëren voor het totale bedrag van xxx per 31 december 20X1. Als gevolg van deze aangelegenheden zijn wij

²⁸ 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.

²⁹ Of een andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het betrokken rechtsgebied.

³⁰ 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 ...”.

niet in staat geweest om te bepalen of enige aanpassingen noodzakelijk zouden worden geacht met betrekking tot vastgelegde of niet-vastgelegde voorraden en vorderingen, en de elementen die de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht uitmaken.

Oordeelonthouding

Vanwege de significantie van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel te verschaffen. Dienovereenkomstig brengen wij geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking.

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]