

Internationale controlestandaard 510

ISA 510

*Initiële controleopdrachten –
Beginsaldi*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Deze IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle auditors onder een gedeeld proces voor het vaststellen van standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2024 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 2024 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 510 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 controlestandaard (ISA) 510 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 510 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 510 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 510, Initial Audit Engagements–Opening Balances*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Neem contact op met permissions@ifac.org voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 510

INITIËLE CONTROLEOPDRACHTEN – BEGINSALDI

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

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

(**) ISA 510 bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	
Controlewerkzaamheden.....	5-9
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	10-13
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Controlewerkzaamheden.....	A1-A7
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	A8-A9

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen met een aangepast oordeel

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

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

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

² ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

activiteiten die vóór de aanvang van een initiële controle worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

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

Definities

4. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) Initiële controleopdracht – Een opdracht waarbij hetzij:
 - (i) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
 - (ii) de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd;
 - (b) beginsaldi – De rekeningsaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperioden en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving; Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen;
 - (c) voorgaande auditor – De auditor van een ander auditkantoor die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige auditor is vervangen.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

5. De auditor dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de eventuele daarbij horende controleverklaring van de voorgaande auditor te lezen op informatie die relevant is voor de beginsaldi, met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
6. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de

financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie par. A1-A2)

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

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

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

Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande auditor

9. Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd, en het oordeel is aangepast, dient de auditor het effect te evalueren van de aangelegenheid die tot deze aanpassing aanleiding heeft gegeven wanneer hij, overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019), de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.⁴

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi

10. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 (herzien)⁵ een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, naargelang passend. (Zie par. A8)
11. Indien de auditor concludeert dat de beginsaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en

³ ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragrafen 8 en 12.

⁴ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

⁵ ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 (herzien) een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, naargelang passend.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

12. Indien de auditor concludeert dat:

- (a) de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode met betrekking tot beginsaldi niet op consistente wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast; of
- (b) een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is weergegeven of toegelicht,

dient de auditor overeenkomstig ISA 705 (herzien) naargelang passend een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor

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

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

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

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

Beginsaldi (Zie par. 6(c))

- A3. De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over beginsaldi te verkrijgen, hangt af van aangelegenheden als:
- de grondslagen voor financiële verslaggeving die door de entiteit worden toegepast;
 - de aard van de rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen alsmede de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
 - de significantie van de beginsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
 - de vraag of de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode zijn gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande auditor is aangepast.
- A4. Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd, is de auditor mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande auditor te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, hangt af van de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande auditor.
- A5. In zijn communicatie met de voorgaande auditor laat de huidige auditor zich leiden door relevante ethische en professionele voorschriften.
- A6. Met betrekking tot vlottende activa en passiva is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie over beginsaldi wordt verkregen in het kader van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. Zo zullen de ontvangsten (betalingen) van aan het begin van de verslagperiode bestaande vorderingen (crediteuren) gedurende de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering ervan aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie over de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom is het mogelijk dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en dat door het uitvoeren van een of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen:
- het waarnemen van een actuele fysieke voorraadopname en het aansluiten daarvan met aan het begin van de verslagperiode bestaande hoeveelheden;
 - het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraadeenheden;
 - het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de brutowinstmarge en periodeafgrenzing.
- A7. Met betrekking tot niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het onderzoeken van de administratieve vastleggingen en andere informatie die aan de beginsaldi ten grondslag ligt. In sommige gevallen kan de auditor bepaalde controle-informatie over beginsaldi verkrijgen uit bevestiging van derde partijen, bijvoorbeeld met betrekking tot schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen dient de auditor mogelijk aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi (Zie par. 10)

- A8. ISA 705 (herzien) stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die tot een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële overzichten kunnen leiden, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel van de auditor wordt aangepast. Het

onvermogen van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot een van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:

- (a) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden; of
- (b) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, wanneer relevant, de kasstromen, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is.

De bijlage geeft voorbeelden van controleverklaringen.

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

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

Voorbeelden van controleverklaringen met een aangepast oordeel

Nota: Doorheen deze voorbeelden van controleverklaringen werd de oordeelssectie vooraan gepositioneerd in overeenstemming met ISA 700 (herzien), en de sectie “Basis voor ons oordeel” werd gepositioneerd vlak na de oordeelssectie. Verder worden de eerste en laatste zinnen van de sectie betreffende de verantwoordelijkheden van de auditor nu opgenomen als deel van de nieuwe sectie “Basis voor ons oordeel”.

Voorbeeld 1:

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden, zoals beschreven in paragraaf A8(a), als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien)¹ is niet van toepassing);
- de financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- de voorwaarden van de controleopdracht stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210²;
- de auditor heeft de opname van de fysieke voorraad aan het begin van de lopende verslagperiode niet bijgewoond en is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden;
- de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden worden van materieel belang maar niet van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit geacht³;
- de financiële positie aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;
- In dit specifieke rechtsgebied is het de auditor op grond van wet- en regelgeving verboden om een oordeel met beperking te geven met betrekking tot de financiële prestaties en kasstromen, samen met een niet aangepast oordeel met betrekking tot de financiële positie.
- de op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied;
- op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien)⁴;
- de auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701⁵;
- de auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en heeft geen afwijking van materieel belang in de andere informatie geïdentificeerd.
- vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, en de financiële overzichten van de vorige periode werden gecontroleerd door een voorgaande auditor. Het is de auditor op grond van wet- of regelgeving niet verboden om te refereren aan de controleverklaring over de

¹ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

² ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*.

³ Indien op grond van de oordeelsvorming van de auditor de mogelijke effecten worden beschouwd als van materieel belang en van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit, zou de auditor een oordeelonthouding formuleren over de financiële prestaties en de kasstromen.

⁴ ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

⁵ ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

- vergelijkende cijfers van de voorgaande auditor en heeft beslist dit alsdusdanig te doen.
- de met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geaddresseerde]

Verklaring over de controle van de financiële overzichten⁶

Oordeel met beperking

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting, bestaande uit een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid beschreven in de Sectie “Basis voor ons oordeel met beperking” van onze verklaring, vormen de bijhorende financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van de Vennootschap per 31 december 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Basis voor ons oordeel met beperking

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

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten' van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de vennootschap in overeenstemming met de ethische vereisten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten in [rechtsgebied], en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

Overige aangelegenheid

De financiële overzichten van de Vennootschap ABC voor het op 31 december 20X0 afgesloten boekjaar werden door een andere auditor gecontroleerd die op 31 maart 20X1 een goedkeurend oordeel over deze financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht.

⁶ De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals “Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten”]

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 1 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien).]

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen⁷

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien)⁸ – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]

[Adres van de Auditor]

[Datum]

Voorbeeld 2:

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden, zoals beschreven in paragraaf A8(a), als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing);
- de financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- de voorwaarden van de controleopdracht stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- de auditor heeft de opname van de fysieke voorraad aan het begin van de lopende verslagperiode niet bijgewoond en is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden;
- de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden worden van materieel belang maar niet van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit geacht⁹;
- de financiële positie aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;
- een oordeel met beperking met betrekking tot de financiële prestaties en de kasstromen, samen met een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie wordt in de

⁷ In deze voorbeelden van controleverklaringen kunnen de termen ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁸ ISA 700 (herzien), “Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten”.

⁹ Indien op grond van de oordeelsvorming van de auditor de mogelijke effecten worden beschouwd als van materieel belang en van diepgaande invloed op de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit, zou de auditor een oordeelonthouding formuleren over de financiële prestaties en de kasstromen.

- gegeven omstandigheden als passend beschouwd.
- de op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied;
 - op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien);
 - de auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701;
 - de auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en heeft geen afwijking van materieel belang in de andere informatie geïdentificeerd.
 - vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, en de financiële overzichten van de vorige periode werden gecontroleerd door een voorgaande auditor. Het is de auditor op grond van wet- of regelgeving niet verboden om te refereren aan de controleverklaring over de vergelijkende cijfers van de voorgaande auditor en heeft beslist dit alsdusdanig te doen.
 - de met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
 - naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geaddresseerde]

Verklaring over de controle van de financiële overzichten¹⁰

Oordelen

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting, bestaande uit een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Oordeel met beperking betreffende de financiële prestaties en de kasstromen

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

Oordeel over de financiële positie

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

Basis voor onze oordelen, met inbegrip van ons oordeel met beperking betreffende de financiële prestaties en de kasstromen

¹⁰ De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

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

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten' van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de vennootschap in overeenstemming met de ethische vereisten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten in [rechtsgebied]. We hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

Overige aangelegenheid

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

Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals "Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten"]

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 1 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien).]

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen¹¹

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in ISA 700 (herzien).]

[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]

[Adres van de Auditor]

[Datum]

¹¹ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.