



Internationale controlestandaard 700 (herzien)

ISA 700 (herzien)

*Het vormen van een oordeel en
het rapporteren over financiële
overzichten*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2022 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 2022 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) 700 (herzien) 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) 700 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 700 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 700 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

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 700 (HERZIEN)

HET VORMEN VAN EEN OORDEEL EN HET RAPPORTEREN OVER FINANCIËLE OVERZICHTEN

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten)^(*)

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperiode die op of na 15 december 2016 aanvangen).

INHOUDSOPGAVE

| | Paragraaf |
|--|-----------|
| Inleiding | |
| Toepassingsgebied van deze ISA..... | 1-4 |
| Ingangsdatum..... | 5 |
| Doelstellingen | 6 |
| Definities | 7-9 |
| Vereisten | |
| Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten | 10-15 |
| Vorm van het oordeel | 16-19 |
| Controleverklaring | 20-52 |
| Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten | 53-54 |
| Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten | |
| Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve dienstverlening.... | A1-A3 |
| Grondslagen voor financiële verslaggeving op passende wijze toegelicht in de financiële overzichten | A4 |
| Informatie die gepresenteerd is in de financiële overzichten is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk | A5 |
| Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie op de in financiële overzichten bekendgemaakte informatie | A6 |
| Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen | A7-A9 |
| Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving | A10-A15 |
| Vorm van het oordeel | A16-A17 |
| Controleverklaring | A18-A77 |
| Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten | A78-A84 |
| Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke auditor over financiële overzichten | |

International Standard on Auditing (ISA) 700 (herzien), Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standards on Auditing* (ISA) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze ISA behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
2. ISA 701¹ behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. ISA 705 (herzien)² en ISA 706 (herzien)³ behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de auditor een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. Ook andere ISA's bevatten rapporteringsvereisten die van toepassing zijn bij het uitbrengen van een controleverklaring.
3. Deze ISA is van toepassing op een controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden en is in die context geschreven. ISA 800 (herzien)⁴ behandelt bijzondere overwegingen wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld. ISA 805 (herzien)⁵ behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifieke post van een financieel overzicht. Deze ISA is ook van toepassing op controles waarop ISA 800 en of 805 van toepassing zijn.
4. De vereisten van deze ISA zijn gericht op vinden van een passende balans tussen de behoefte aan consistentie en vergelijkbaarheid wereldwijd van controleverklaringen en de behoefte aan het verhogen van de waarde van de controleverklaring door de beschikbaar gestelde informatie in de controleverklaring voor gebruikers relevanter te maken. Deze ISA bevordert de consistentie in de controleverklaring, maar erkent de behoefte aan flexibiliteit om aan bepaalde omstandigheden van individuele rechtsgebieden tegemoet te komen. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd overeenkomstig met de ISA's, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Consistentie in de controleverklaring is tevens bevorderlijk voor het begrip van de gebruiker, alsmede voor het identificeren van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

Ingangsdatum

5. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten.

Doelstellingen

6. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en

¹ ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

² ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

³ ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

⁴ ISA 800, *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*

⁵ ISA 805, *Bijzondere overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*

- (b) Dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring.

Definities

7. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

- (a) Financiële overzichten voor algemene doeleinden – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.
- (b) Stelsel voor algemene doeleinden – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel.

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

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

De term 'compliance-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.⁶

- (c) Goedkeurend oordeel – Het door de auditor tot uitdrukking gebrachte oordeel indien de auditor tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.⁷

8. In deze ISA wordt met 'financiële overzichten' een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden.⁸ De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat.

9. In deze ISA wordt met '*International Financial Reporting Standards*' de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgebracht door de International Accounting Standards Board bedoeld, en wordt met '*International Public Sector Accounting Standards*' (IPSAS) de *International Public Sector Accounting Standards* uitgebracht door de *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) bedoeld.

Vereisten

Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

⁶ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 13(a).

⁷ De paragrafen 25-26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance-stelsel.

⁸ ISA 200, paragraaf 13(f), zet de inhoud van de financiële overzichten uiteen.

10. De auditor dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.^{9,10}
11. Teneinde dit oordeel te vormen, dient de auditor te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:
- De conclusie van de auditor, overeenkomstig ISA 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;¹¹
 - De conclusie van de auditor, overeenkomstig ISA 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;¹² en
 - De evaluaties die op grond van de paragrafen 12-15 zijn vereist.
12. De auditor dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient onder meer in te houden dat de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking worden overwogen, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. (Zie par. A1-A3)
13. In het bijzonder dient de auditor te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
- De financiële overzichten op passende wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant de relevantie van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit in aanmerking te nemen, en of ze zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier; (Zie par. A4)
 - De geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
 - De door het management gemaakte schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn;
 - De in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is. Bij het maken van deze evaluatie zal de accountant overwegen of:
 - De informatie die had moeten worden opgenomen is opgenomen en of deze informatie op de juiste wijze is geclassificeerd, samengevoegd of uitgesplitst, en gekenmerkt;
 - De algehele presentatie van de financiële overzichten is ondermijnd door het opnemen van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhult. (Zie par. A5)
 - De financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie par. A6)
 - De in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.
14. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12-13 is vereist, mede de vraag

⁹ ISA 200, paragraaf 11.

¹⁰ De paragrafen 25-26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance-stelsel.

¹¹ ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragraaf 26.

¹² ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. De evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen dient in te houden dat het volgende wordt overwogen (Zie par. A7-A9):

- (a) De algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
 - (b) De vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.
15. De auditort dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie par. A10-A15)

Vorm van het oordeel

16. De auditor dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
17. Indien de auditor:
- (a) Tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
 - (b) Niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig ISA 705 (herzien).
18. Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave vormen, dient de auditor deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig ISA 705 (herzien). (Zie par. A16)
19. Als de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de auditor vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Indien de auditor evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover communiceert in de controleverklaring. (Zie par. A17)

Controleverklaring

20. De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie par. A18-A19)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing

Titel

21. De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke auditor betreft. (Zie par. A20)

Geadresseerde

22. De controleverklaring dient te worden geadresseerd, naar gelang passend, op basis van, de omstandigheden van de opdracht. (Zie par. A21)

Oordeel van de auditor

23. De eerste sectie van de controleverklaring dient het oordeel van de auditor te bevatten en dient de titel "Oordeel" te dragen.
24. De sectie "Oordeel" in de controleverklaring dient tevens:
- (a) De entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - (b) Te vermelden dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - (c) De titel van elk in de financiële overzichten opgenomen overzicht te vermelden;
 - (d) Te verwijzen naar de toelichtingen bij de financiële overzichten, inclusief het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; en
 - (e) De datum of periode te specificeren waarop elk financieel overzicht dat tot de financiële overzichten behoort, betrekking heeft. (Zie par. A22-A23)
25. Indien een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de auditor, tenzij anderszins door de wet- of regelgeving vereist, een van de volgende formuleringen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:
- (a) Naar ons oordeel vormen de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, [...] in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
 - (b) Naar ons oordeel geven de bijgevoegde financiële overzichten een getrouw beeld van [...] in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie par. A24-A31)
26. Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de auditor te vermelden dat de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie par. A26-A31)
27. Indien de in de controleverklaring opgenomen verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de IFRS die door de *International Accounting Standards Board* (IASB) zijn uitgebracht, noch aan de *International Public Sector Accounting Standards* IPSAS die door de *International Public Sector Accounting Standards Board* zijn uitgebracht, *noch aan Titel 9 Boek 2 BW* dient het oordeel van de auditor het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel te vermelden.

Basis voor het oordeel

28. De controleverklaring dient een sectie te bevatten, die direct de sectie "Oordeel" opvolgt, met de titel "Basis voor ons oordeel", die: (Zie par. A32)
- (a) Vermeldt dat de controle overeenkomstig de *International Standards on Auditing* is uitgevoerd; (Zie par. A33)
 - (b) Verwijst naar de sectie van de controleverklaring die de verantwoordelijkheden van de auditor onder de ISA's beschrijft;
 - (c) Een vermelding bevat dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de ethische voorschriften die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten en de overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten heeft nageleefd. Deze vermelding zal het oorspronkelijk rechtsgebied van deze relevante ethische voorschriften aangeven of verwijzen naar de *Code of Ethics*

for Professional Accountants van de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IFAC Code); en (Zie par. A34-A39)

- (d) Vermeldt of de auditor van mening is dat de controle-informatie die de auditor heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de auditor.

Continuïteit

29. Waar van toepassing dient de auditor te rapporten overeenkomstig ISA 570 (herzien).¹³

Kernpunten van de controle

30. Voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van beursgenoteerde entiteiten dient de auditor kernpunten van de controle overeenkomstig ISA 701 in de controleverklaring te communiceren.
31. Wanneer van de auditor anderszins op grond van wet- of regelgeving is vereist om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, of wanneer hij hiertoe besluit, dient hij dit overeenkomstig ISA 701 te doen. (Zie par. A40-A42)

Andere informatie

32. Waar van toepassing, zal de auditor rapporteren in overeenstemming met ISA 720 (herzien).¹⁴

Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.

33. De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel “Verantwoordelijkheden van het management voor de financiële overzichten”. De controleverklaring dient de term te gebruiken die gepast is in de context van het wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied en hoeft niet specifiek te verwijzen naar “het management”. In sommige rechtsgebieden kan de gepaste verwijzing naar de met governance belaste personen zijn. (Zie par. A44)
34. Deze sectie van de controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management te beschrijven voor: (Zie par. A45-A48)
- (a) Het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en voor dergelijke interne beheersing waarvan het management bepaalt dat deze noodzakelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten; en
- (b) Het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven¹⁵ en de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling gepast is en dat deze, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit toelicht. De uitleg van de verantwoordelijkheid van het management voor deze inschatting dient een beschrijving te omvatten van wanneer het gebruik van de continuïteitsveronderstelling gepast is. (Zie par. A48)
35. Deze sectie van de controleverklaring dient tevens degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving te identificeren, wanneer degenen die verantwoordelijk zijn voor dit toezicht anderen zijn dan degenen die deze verantwoordelijkheden vervullen zoals in paragraaf 33 hierboven is beschreven. In dit geval dient de titel van deze sectie tevens te verwijzen naar “De met governance belaste personen” of een dergelijke term die binnen het wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied gepast is. (Zie par. A49)

¹³ ISA 570 (herzien), *Continuïteit*, par. 21-23

¹⁴ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

¹⁵ ISA 570 (herzien), paragraaf 2

36. Wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld dient de beschrijving van de verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten in de controleverklaring te verwijzen naar “het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten” of “het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, naar gelang wat in de omstandigheden gepast is.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten.

37. De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel “Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten.”

38. Deze sectie van de controleverklaring dient: (Zie par. A50)

- (a) Te vermelden dat de doelstellingen van de auditor zijn om:
 - (i) Een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten; en
 - (ii) Een controleverklaring uit te brengen waarin het oordeel van de auditor is opgenomen. (Zie par. A51)
- (b) Te vermelden dat een redelijke mate van zekerheid een hoog niveau van zekerheid is, maar geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA en is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer hier sprake van is; en
- (c) Te vermelden dat afwijkingen zich kunnen voordoen als gevolg van fraude of van fouten en:
 - (i) Beschrijven dat zij als van materieel belang worden beschouwd indien hiervan, individueel of afzonderlijk, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen, die gebruikers op basis van deze financiële overzichten nemen, beïnvloeden¹⁶; of
 - (ii) Een definitie of beschrijving van materialiteit verschaffen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie par. A53)

39. De sectie “Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten” in de controleverklaring dient verder: (Zie. Par. A50)

- (a) Te vermelden dat, als onderdeel van een controle overeenkomstig de ISA’s, de auditor gedurende de controle professionele oordeelsvorming toepast en een professioneel-kritische houding handhaaft; en
- (b) Een controle te beschrijven door te vermelden dat de verantwoordelijkheden van de auditor bestaan uit:
 - (i) Het identificeren en inschatten van de risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of van fouten; het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico’s inspelen; en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de auditor te verschaffen. Het risico van het niet-ontdekken van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is hoger dan een die het gevolg is van fouten, aangezien fraude gepaard kan gaan met samenspanning, valsheid in geschrifte, opzettelijke weglatingen, een verkeerde voorstelling van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
 - (ii) Het verwerven van inzicht in de interne beheersing die voor de controle relevant is om controlewerkzaamheden op te zetten die in de omstandigheden gepast zijn, maar die niet bedoeld zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden waarin de auditor tevens de verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te

¹⁶ ISA 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

- brenge over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de auditor de formulering weg te laten dat het door de auditor overwogen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing;
- (iii) Het evalueren van de geschiktheid van de grondslagen van de financiële verslaggeving die worden gebruikt en de redelijkheid van schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die door het management worden gemaakt;
 - (iv) Het concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management en, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, de vraag of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Indien de auditor concludeert dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, is van de auditor vereist om in de controleverklaring de aandacht te vestigen op de daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten of, indien dergelijke toelichtingen inadequaat zijn, het oordeel daarover aan te passen. De conclusies van de auditor zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot op de datum van de controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter voor zorgen dat de entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te handhaven;
 - (v) Wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel zijn opgesteld, het evalueren van de algehele weergave, structuur en inhoud van de financiële overzichten, inclusief de toelichtingen en de vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een manier die een getrouwe weergave vormt;
- (c) Als ISA 600¹⁷ van toepassing is, het verder beschrijven van de verantwoordelijkheden van de auditor in een controleopdracht op groepsniveau door te vermelden dat:
- (i) De verantwoordelijkheden van de auditor bestaan uit het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de groep om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groep;
 - (ii) De auditor verantwoordelijk is voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole; en
 - (iii) De auditor ongedeeld verantwoordelijk blijft voor zijn oordeel.
40. De sectie “Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten” dient tevens: (Zie par. A50)
- (a) Te vermelden dat de auditor aan de met governance belaste personen aangelegenheden communiceert zoals de geplande reikwijdte en timing van de controle en significante controlebevindingen, inclusief significante tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor tijdens de controle identificeert;
 - (b) Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten te vermelden dat de auditor aan [de met governance belaste personen] heeft gemeld dat alle relevante ethische voorschriften zijn nageleefd met betrekking tot onafhankelijkheid en dat hij aan hen alle relaties en overige aangelegenheden heeft gecommuniceerd waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze consequenties kunnen hebben voor de onafhankelijkheid van de auditor, en waar van toepassing, daarmee verband houdende maatregelen; en
 - (c) Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten en andere entiteiten waarvoor kernpunten van de controle overeenkomstig ISA 701 worden gecommuniceerd, te vermelden dat, van de aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met [de met governance belaste personen], de auditor die aangelegenheden bepaalt die

¹⁷ ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van auditor van groepsonderdelen)*.

het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige periode en derhalve kernpunten van de controle zijn. De auditor beschrijft deze aangelegenheden in de controleverklaring tenzij wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert of wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden, de auditor bepaalt dat een aangelegenheid niet in de controleverklaring zou moeten worden gecommuniceerd omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. (Zie par. A53)

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

41. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten zoals vereist op grond van paragrafen 39-40, dient te worden opgenomen: (Zie par. A54)
 - (a) In de tekst van de controleverklaring;
 - (b) In een bijlage bij de controleverklaring, in welk geval de controleverklaring een verwijzing dient te bevatten naar de plaats van de bijlage; of (Zie par. A54-A57)
 - (c) Door een specifieke verwijzing in de controleverklaring naar de plaats van een dergelijke beschrijving op een website van een bevoegde instantie, waar wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden de auditor uitdrukkelijk toestaan dit te doen. (Zie par. A54, A56-A57)
42. Wanneer de auditor verwijst naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor op een website van een bevoegde instantie dient de auditor te bepalen of een dergelijke beschrijving de vereisten in paragrafen 39-40 behandelt en hiermee niet strijdig is. (Zie par. A56)

Andere rapporteringsverplichtingen

43. Indien de auditor in de controleverklaring over de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen behandelt naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de ISA's, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring met als titel *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten*, of anderszins naargelang passend ten aanzien van de inhoud van de sectie, tenzij deze andere rapporteringsverplichtingen dezelfde onderwerpen behandelen als degenen die zijn gepresenteerd onder de rapporteringsverplichtingen die op grond van de ISA's zijn vereist, in welk geval de andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie kunnen worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de ISA's zijn vereist. (Zie par. A58-A60)
44. Indien andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de ISA's zijn vereist, dient de controleverklaring duidelijk de andere rapporteringsverplichtingen te onderscheiden van de rapportering die op grond van de ISA's is vereist. (Zie par. A60)
45. Indien de controleverklaring een aparte sectie bevat die overige rapporteringsverplichtingen behandelt, dienen de vereisten uit paragrafen 21-40 te worden opgenomen in een sectie met de titel "Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten". De "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten" dient te volgen op de "Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten". (Zie par. A60)

Naam van de opdrachtpartner

46. De naam van de opdrachtpartner dient in de controleverklaring te worden opgenomen voor controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van

beursgenoteerde entiteiten, tenzij in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs verwacht wordt dat deze leidt tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. In de zeldzame omstandigheden dat de auditor van plan is om de naam van de opdrachtspartner niet op te nemen in de controleverklaring, dient de auditor deze intentie met de met governance belaste personen te bespreken om de inschatting door de auditor van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid te onderbouwen. (Zie par. A61-A63)

Handtekening van de auditor

47. De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie par. A64-A65)

Adres van de auditor

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

Datum van de controleverklaring

49. De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoont dat: (Zie par. A66-A69)

- (a) Alle overzichten en toelichtingen die de financiële overzichten vormen zijn opgesteld; en
- (b) De personen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

50. Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de auditor wordt vereist dat hij zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring, mag de controleverklaring slechts naar de International Standards on Auditing verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat (Zie par. A70-A71)

- (a) Een titel ;
- (b) Een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
- (c) Een oordeelsectie waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten is gebruikt (met inbegrip van de vermelding van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch de *International Financial Reporting Standards*, noch de *International Public Sector Accounting Standards* is, Zie par. 27);
- (d) Een identificatie van de financiële overzichten van de entiteit die gecontroleerd zijn;
- (e) Een vermelding dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de voor de controle relevante ethische voorschriften en dat de auditor heeft voldaan aan de andere ethische voorschriften in overeenstemming met deze voorschriften. De vermelding zal het oorspronkelijk rechtsgebied van deze relevante ethische voorschriften aangeven of verwijzen naar de *IFAC Code*;
- (f) Waar van toepassing, een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 22 van ISA 570 (herzien) behandelt en hiermee niet in strijd is;
- (g) Waar van toepassing, een sectie *Onderbouwing van ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* die de rapporteringsvereisten in paragraaf 23 van ISA 570 behandelt en hiermee niet in strijd is;
- (h) Waar van toepassing, een sectie die de informatie bevat die op grond van ISA 701 is vereist, of aanvullende informatie over de controle die op grond van wet- of regelgeving is

- voorgeschreven en de rapporteringsvereisten in die ISA behandelt en hiermee niet in strijd is;¹⁸ (Zie par. A72-A75)
- (i) Waar van toepassing, een sectie, die de rapportagevereisten in paragraaf 24 van ISA 720 (herzien) behandelt;
 - (j) Een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten en een identificatie van degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving die de vereisten in paragrafen 33-36 behandelt en hiermee niet strijdig is;
 - (k) Een verwijzing naar de ISA's en de wet- of regelgeving alsmede een verwijzing naar de verantwoordelijkheden van de auditor voor een controle van de financiële overzichten die de vereisten in paragrafen 36-39 behandelt en hiermee niet strijdig is; (Zie par. A50-A53)
 - (l) Voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van beursgenoteerde entiteiten, de naam van de opdrachtpartner, tenzij, in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid leidt ;
 - (m) De handtekening van de auditor;
 - (n) Het adres van de auditor; en
 - (o) De datum van de controleverklaring.

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

51. Van een auditor kan vereist worden een controle uit te voeren overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied (de "nationale controlestandaarden") en hij heeft bovendien de *International Standards on Auditing* nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, mag de auditor in zijn controleverklaring verwijzen naar *International Standards on Auditing* in aanvulling op de andere controlestandaarden, maar de auditor dient dit alleen te doen als: (Zie par. A76-A77)
- (a) er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en die van de *International Standards on Auditing* dat ertoe zou leiden dat de auditor (i) een ander oordeel vormt, of (ii) geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt die in de bijzondere omstandigheden op grond van de *International Standards on Auditing* vereist is; en
 - (b) de controleverklaring ten minste elk van de in paragraaf 50(a)–(o) uiteengezette elementen bevat indien de auditor gebruikmaakt van de door de andere controlestandaarden gespecificeerde opmaak of formulering. Verwijzingen wet- of regelgeving in paragraaf 50(k) dienen echter te worden gelezen als verwijzingen naar de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij deze andere controlestandaarden te vermelden.
52. In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de andere controlestandaarden als de *International Standards on Auditing*, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de nationale controlestandaarden te vermelden.

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten (Zie par. A78-A84)

53. Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor te evalueren of, naar de professionele oordeelsvorming van de auditor, aanvullende informatie niettemin een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten vanwege de aard hiervan en hoe deze wordt gepresenteerd. Wanneer het een integrerend onderdeel is van het financieel overzicht, dient de aanvullende informatie door het oordeel van de auditor te worden omvat.

¹⁸ ISA 701, paragrafen 11-16.

54. Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet wordt beschouwd als een integrerend onderdeel van het gecontroleerde financieel overzicht dient de auditor te evalueren of dergelijke aanvullende informatie op een manier wordt weergegeven die voldoende is en duidelijk onderscheid maakt tussen de gecontroleerde financiële overzichten. Indien dit niet het geval is, dient de auditor het management te verzoeken de wijze waarop niet-gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Als het management dat weigert, dient de auditor de niet-gecontroleerde aanvullende informatie te identificeren en in de controleverklaring uiteen te zetten dat die aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

- A1. Het management maakt een aantal oordeelsvormingen met betrekking tot de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.
- A2. ISA 260 (herzien) omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking¹⁹. Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking, is het mogelijk dat de auditor zich bewust wordt van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. De auditor kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicaties voor een gebrek aan neutraliteit dat een effect kan hebben op de evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zijn onder meer:
- De selectieve correctie van afwijkingen die tijdens de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijv. het corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde winsten verhogen, maar het niet corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde resultaten verlagen);
 - Mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.
- A3. ISA 540 (herzien) behandelt mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.²⁰ Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Grondslagen voor financiële verslaggeving op passende wijze toegelicht in de financiële overzichten (Zie par. 13(a))

- A4. Bij de evaluatie of de financiële overzichten op de juiste wijze de belangrijke geselecteerd en toegepaste grondslagen toelichten, omvat de overweging van de accountant aangelegenheden als:

¹⁹ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, Bijlage 2.

²⁰ ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*, paragraaf 21.

- Of alle toelichtingen met betrekking tot de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die vereist zijn om te worden opgenomen op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht;
- Of de informatie over de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die zijn toegelicht relevant is en derhalve reflecteert hoe de verantwoording, waardering en presentatie criteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast op transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten in de specifieke omstandigheden van de activiteiten van de entiteit en haar omgeving; en
- De duidelijkheid waarmee de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving zijn gepresenteerd.

Informatie die gepresenteerd is in de financiële overzichten is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk (Zie par. 13(d))

A5. Evalueren van de begrijpelijkheid van de financiële overzichten omvat overweging van dergelijke aangelegenheden zoals de vraag of :

- De informatie in de financiële overzichten gepresenteerd wordt op een duidelijke en beknopte wijze;
- De plaatsing van significante toelichtingen gepaste aandacht hieraan geeft (bijvoorbeeld wanneer er gepercipieerde waarde is van entiteit specifieke informatie voor gebruikers) en of de toelichtingen passende kruisverwijzingen bevatten op een manier die geen significante uitdagingen aan gebruikers zou geven bij het identificeren van noodzakelijke informatie.

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

A6. Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden zijn opgesteld de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit presenteren. Evalueren of, in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen omvat overwegen van aangelegenheden als:

- De mate waarin de informatie in de financiële overzichten relevant en specifiek is voor de omstandigheden van de entiteit; en
- Of de toelichtingen adequaat zijn om de beoogde gebruikers te helpen om te begrijpen:
 - De aard en omvang van de potentiële activa en verplichtingen van de entiteit die voortvloeien uit transacties of gebeurtenissen die niet voldoen aan de criteria voor opname (of de criteria voor van de balans halen), vastgesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - De aard en omvang van de risico's van een afwijking van materieel belang die voortvloeien uit transacties en gebeurtenissen;
 - De gebruikte methoden en de gemaakte veronderstellingen en oordeelsvormingen en veranderingen daarin, die van invloed zijn op de gepresenteerde of anderszins toegelichte bedragen inclusief relevante gevoeligheidsanalyses.

Evaluëren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen (Zie par. 14)

- A7. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving erkennen expliciet of impliciet het concept van getrouwe weergave²¹. Zoals vermeld in paragraaf 7(b) van deze ISA, vereist een getrouw beeld stelsel²² inzake financiële verslaggeving niet alleen voldoen aan de eisen van het stelsel, maar erkent het ook expliciet of impliciet dat het nodig kan zijn voor het management om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan degene die specifiek vereist zijn op grond van het stelsel²³.
- A8. De evaluatie van de auditor over de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, zowel ten aanzien van presentatie als toelichting, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Deze evaluatie houdt rekening met aangelegenheden als de feiten en omstandigheden van de entiteit, inclusief de wijzigingen daarin, gebaseerd op inzicht van de auditor in de entiteit en de controle-informatie verkregen tijdens de controle. De evaluatie omvat ook overweging van bijvoorbeeld de toelichtingen die nodig zijn om een getrouw beeld te vormen als gevolg van aangelegenheden die van materieel belang zouden kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd als van materieel belang als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers nemen op basis van de financiële overzichten als geheel beïnvloeden), zoals het effect van de veranderende financiële rapportagevereisten of de veranderende economische omgeving.
- A9. Evaluëren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen kan bijvoorbeeld gesprekken met het management en de personen belast met governance over hun opvattingen over waarom een bepaalde presentatie werd gekozen omvatten, evenals alternatieven die mogelijk zijn overwogen. De besprekingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- De mate waarin de bedragen in de financiële overzichten zijn samengevoegd of opgesplitst, en of de presentatie van de bedragen of toelichtingen nuttige informatie verhuult of resulteert in misleidende informatie;
 - Consistentie met geschikte sector specifieke praktijken, of dat eventuele afwijkingen relevant zijn voor de omstandigheden van de entiteit en daarom gerechtvaardigd zijn.

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

- A10. Zoals in ISA 200 uiteengezet, vereist het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, dat in de financiële overzichten een adequate beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt opgenomen.²⁴ Deze beschrijving informeert de gebruikers van de financiële overzichten over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.
- A11. Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend als de financiële overzichten in overeenstemming zijn met alle door dat stelsel gestelde vereisten die van toepassing zijn gedurende de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.
- A12. Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bv. “de financiële overzichten zijn grotendeels in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards*”) is

²¹ Bijvoorbeeld, de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) geven aan dat een getrouwe weergave de getrouwe weergave vereist van de gevolgen van transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden in overeenstemming met de definities en opnamecriteria voor activa, passiva, baten en lasten.

²² Zie ISA 200, paragraaf 13(a).

²³ Bijvoorbeeld IFRS vereist van een entiteit om aanvullende informatie te vertrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS ontoereikend is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op financiële prestaties van de entiteit te begrijpen (*International Accounting Standard 1 Presentatie van de financiële overzichten* paragraaf 17 (c)).

²⁴ ISA 200, paragraaf A4-A5.

geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

- A13. Soms wordt in financiële overzichten gesteld dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bv. het nationale stelsel en de IFRS). Dit kan zijn omdat het management verplicht is of ervoor heeft gekozen de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met beide stelsels, in welk geval beide stelsels van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Een dergelijke beschrijving is alleen passend indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels afzonderlijk. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het nodig dat de financiële overzichten tegelijkertijd met beide stelsels in overeenstemming zijn zonder dat aansluitingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is gelijktijdige overeenstemming onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bv. de IFRS) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen of alle belemmeringen voor het daarmee in overeenstemming zijn heeft weggenomen.
- A14. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of aanvullend overzicht bevatten met een aansluiting van de resultaten met die welke onder een ander stelsel zouden worden weergegeven, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op de wijze die door dat andere stelsel wordt vereist.
- A15. De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en daarnaast in de toelichting beschrijven in welke mate ze in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bijv. financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationale stelsel die tevens beschrijven in welke mate zij in overeenstemming zijn met de IFRS). Een dergelijke beschrijving kan aanvullende financiële informatie vormen— zoals in paragraaf 54 uiteen wordt gezet en wordt bijgevolg door het oordeel van de auditor omvat indien het niet duidelijk van de financiële overzichten kan worden onderscheiden.

Vorm van het oordeel

- A16. Er kunnen zich gevallen voordoen waarin financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de door een getrouw-beeld-stelsel gestelde vereisten geen getrouwe weergave vormen. Als dit het geval is, kan het management in de financiële overzichten aanvullende toelichtingen opnemen naast die welke het stelsel specifiek vereist of, in uiterst zeldzame omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gesteld vereiste opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. (Zie par. 18)
- A17. Het zal uiterst zelden voorkomen dat de auditor financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel als misleidend beschouwt indien, overeenkomstig ISA 210, de auditor heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.²⁵ (Zie par. 19)

Controleverklaring (Zie par. 20)

- A18. Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen in papieren vorm als in elektronische vorm.
- A19. De bijlage van deze ISA bevat voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten waarin de in de paragrafen 20-49 uiteengezette elementen zijn opgenomen. Met uitzondering van de secties *Oordeel* en *Basis voor het oordeel*, stelt deze ISA geen vereisten vast voor de volgorde van de elementen van de controleverklaring. Deze ISA vereist echter wel het gebruik van

²⁵ ISA 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", paragraaf 6(a).

specifieke titels, die bedoeld zijn om te helpen om controleverklaringen die verwijzen naar controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig ISA en, herkenbaarder te maken, in het bijzonder in situaties waar de elementen van de controleverklaring zijn weergegeven in een volgorde die afwijkt van de voorbeelden van controleverklaringen in de bijlage van deze ISA.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Auditing

Titel (Zie par. 21)

A20. Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke auditor is, bijvoorbeeld *Controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, onderscheidt bijgevolg de controleverklaring van de onafhankelijke auditor van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

Geadresseerde (Zie par. 22)

A21. Wet- of regelgeving of de voorwaarden van de opdracht specificeren vaak aan wie de controleverklaring in dat specifieke rechtsgebied moet worden geadresseerd. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan de personen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak ofwel aan de aandeelhouders, ofwel aan de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Oordeel van de auditor (Zie Par 24-26)

Verwijzing naar de financiële overzichten die zijn gecontroleerd

A22. De controleverklaring vermeldt bijvoorbeeld dat de auditor de financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermelding van de titel van elk financieel overzicht dat bestaat uit de volledige set financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist, met vermelding van de datum of periode waarop elk financieel overzicht betrekking heeft] en toelichtingen op de financiële overzichten, inclusief een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving.

A23. Indien de auditor op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de auditor overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, de nummers te vermelden van de pagina's waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd. Dit helpt de gebruikers te bepalen op welke financiële overzichten de controleverklaring betrekking heeft.

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

A24. De zinnen "Vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld" worden als gelijkwaardig beschouwd. Of de formulering 'vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten', dan wel de formulering 'geeft een getrouw beeld' in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de controle van financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door de algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien de wet- of regelgeving vereist dat andere formuleringen worden gebruikt, heeft dit geen invloed op de in paragraaf 14 van deze ISA beschreven vereiste dat de auditor de getrouwe weergave van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel evalueert.

A25. Als de auditor een goedkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, is het niet passend om formuleringen te gebruiken zoals "met de voorgaande uitleg" of "behoudens" in de relatie tot het oordeel aangezien deze een voorwaardelijk oordeel of een verzwakking of een aanpassing van het oordeel suggereren.

Beschrijving van de financiële overzichten en de aangelegenheden zij weergeven

- A26. Het oordeel van de auditor omvat de volledige set financiële overzichten zoals gedefinieerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijvoorbeeld in het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden omvatten de financiële overzichten: een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, en daarop betrekking hebbende toelichtingen die gewoonlijk bestaan uit een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden kan aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.
- A27. In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, wordt in het oordeel van de auditor vermeld dat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de aangelegenheden waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd. In het geval van financiële overzichten die bijvoorbeeld zijn opgesteld in overeenstemming met IFRS, zijn deze aangelegenheden de financiële positie van de entiteit zoals op het einde van de verslagperiode en de financiële prestatie van de entiteit en de kasstromen voor de verslagperiode die net is geëindigd. Derhalve is [...] in paragraaf 25 en elders in deze ISA bedoeld om te worden vervangen door de schuingedrukte woorden in de voorgaande zin wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving IFRS is of, in het geval van andere van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving, te worden vervangen door bewoordingen die de aangelegenheden beschrijven waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd.

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

- A28. De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het oordeel van de auditor is bedoeld om de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de auditor tot uitdrukking wordt gebracht; dit is niet bedoeld om de op grond van paragraaf 14 vereiste evaluatie te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt als volgt vermeld:

‘... in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards*’ of

‘... in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes’

- A29. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede voorschriften van wet- of regelgeving omvat, wordt het stelsel als volgt vermeld: ‘... in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* en de door de vennootschapswet van rechtsgebied X gestelde vereisten’. ISA 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen de standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde vereisten.²⁶
- A30. Zoals in paragraaf A13 aangegeven, is het mogelijk dat financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Bijgevolg neemt de auditor elk stelsel apart in overweging bij het vormen van zijn oordeel over de financiële overzichten, en verwijst hij in zijn oordeel in overeenstemming met de paragrafen 25-27 naar de beide stelsels als volgt:
- (a) Indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde

²⁶ ISA 210, paragraaf 18.

- stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel) en dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijv. de IFRS). Deze oordelen kunnen afzonderlijk of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijv. de financiële overzichten vormen een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met de IFRS);
- (b) Indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet met het andere stelsel, kan een goedkeurend oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijv. het nationale stelsel), maar een aangepast oordeel met betrekking tot het andere stelsel (bijv. de IFRS) overeenkomstig ISA 705 (herzien).

A31. Zoals in paragraaf A15 aangegeven, is het mogelijk dat in financiële overzichten wordt vermeld dat ze in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en dat daarnaast de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegelicht. Dergelijke aanvullende informatie wordt omvat door het oordeel van de auditor aangezien ze niet duidelijk kan worden onderscheiden van de financiële overzichten (Zie par. 53-54 en gerelateerde toepassingsgerichte teksten in Par. A78-A84). Derhalve,

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

Basis voor het oordeel (Zie par. 28)

A32. De sectie “Basis voor het oordeel” verschaft belangrijke context over het oordeel van de auditor. Derhalve is op grond van deze ISA vereist dat de sectie “Basis voor ons oordeel” direct de sectie “Oordeel” opvolgt in de controleverklaring.

A33. De verwijzing naar de Standaarden die worden gebruikt maakt de gebruikers van de controleverklaring duidelijk dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde Standaarden.

Relevante ethische voorschriften (Zie par. 28(c))

A34. De identificatie van het oorspronkelijke rechtsgebied van relevante ethische voorschriften vergroot de transparantie over die vereisten die betrekking hebben op de desbetreffende controleopdracht. In ISA 200 wordt uitgelegd dat relevante ethische vereisten gewoonlijk bestaan uit de delen A en B van de IFAC Code met betrekking tot een controle van financiële overzichten samen met nationale vereisten die stringenter zijn.²⁷ Indien de relevante ethische voorschriften deze van de IFAC Code bevatten, kan de vermelding ook verwijzen naar de IFAC Code. Indien de IFAC Code alle relevante ethische vereisten met betrekking tot een controle van financiële overzichten vormt, moet de vermelding niet het oorspronkelijke rechtsgebied identificeren.

A35. In sommige rechtsgebieden kunnen er relevante ethische voorschriften aan een aantal verschillende bronnen worden ontleend zoals de ethische code(s) en aanvullende regels en vereisten binnen wet- en regelgeving. Wanneer de onafhankelijkheid en andere relevante ethische voorschriften binnen een beperkt aantal bronnen is gevat, kan de auditor ervoor kiezen om de relevante bron(nen) te noemen, (bijv. de naam van de code, wet- of regelgeving die in het

²⁷. ISA 200, paragraaf A17.

rechtsgebied van toepassing is) of hij kan naar een voorwaarde verwijzen die doorgaans algemeen wordt begrepen en die op gepaste wijze die bronnen samenvat (bijv. onafhankelijkheidsvereisten voor controle van niet-beursgenoteerde entiteiten in rechtsgebied X).

- A36. Wet- of regelgeving, nationale controlestandaarden of de voorwaarden van een controleopdracht kunnen van de auditor vereisen om in de controleverklaring meer specifieke informatie over de bronnen van de relevante ethische voorschriften te verschaffen, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, die zijn toegepast op de controle van de financiële overzichten.
- A37. Bij het bepalen wat de gepaste hoeveelheid informatie is die in de controleverklaring moet worden opgenomen wanneer er sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, is een belangrijke overweging de balans tussen transparantie en het risico van het verhullen van overige nuttige informatie in de controleverklaring.

Overwegingen specifiek voor groepscontroles

- A38. Wanneer er bij groepscontroles sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid, heeft de verwijzing in de controleverklaring naar het rechtsgebied doorgaans betrekking op de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam op groepsniveau. Dit is het geval omdat in een groepscontrole auditor van groepsonderdelen ook onderworpen zijn aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole.²⁸
- A39. De ISA's stellen geen specifieke onafhankelijkheids- of ethische voorschriften vast voor auditor, onder wie ook auditor van groepsonderdelen, en breiden deze dus niet uit, of doorbreken deze anderszins, de onafhankelijkheidsvereisten van de IFAC Code of overige ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam op groepsniveau onderhevig is, noch vereisen zij dat de auditor van groepsonderdelen in alle gevallen onderhevig is aan dezelfde onafhankelijkheidsvereisten die van toepassing zijn op de opdracht op groepsniveau. Als gevolg daarvan kunnen de relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid in het geval van een groepscontrole complex zijn. ISA 600²⁹ verschaft leidraden voor auditor bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake de financiële informatie van een onderdeel voor een groepscontrole, inclusief die situaties waar de auditor van groepsonderdelen niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvereisten die voor de groepscontrole relevant zijn.

Kernpunten van de controle (Zie par. 31)

- A40. Wet- of regelgeving kan communicatie van kernpunten van de controle vereisen voor andere entiteiten dan beursgenoteerde entiteiten, zoals entiteiten die in deze wet- of regelgeving gedefinieerd worden als organisaties van openbaar belang.
- A41. De auditor kan er tevens voor kiezen om kernpunten van de controle te communiceren voor andere entiteiten dan beursgenoteerde entiteiten, inclusief degenen die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en breed scala aan aandeelhouders hebben en gezien de aard en omvang van de activiteiten. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen zijn (zoals pensioenfondsen) en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen.
- A42. Op grond van ISA 210 is van de auditor vereist om de voorwaarden van de controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen overeen te komen en hier wordt ook uitgelegd dat de rollen van het management en de met governance belaste personen voor de entiteit afhankelijk zijn van de governance-regelingen van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.³⁰ Op grond van ISA 210 wordt tevens vereist dat de

²⁸ ISA 600, paragraaf A37.

²⁹ ISA 600, paragrafen 19-20.

³⁰ ISA 210, paragrafen 9 en A22.

opdrachtbevestiging of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst een verwijzing bevat naar de verwachte vorm en inhoud van de rapportages die door de auditor worden uitgebracht.³¹ Wanneer van de auditor niet anderszins is vereist om kernpunten van de controle te communiceren wordt er in ISA 210³² uitgelegd dat het voor de auditor nuttig kan zijn om in de voorwaarden van de controleopdracht te verwijzen naar de mogelijkheid van het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring en kan het in sommige rechtsgebieden voor de auditor noodzakelijk zijn om een verwijzing naar een dergelijke mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid om dit te doen te handhaven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A43. Beursgenoteerde entiteiten zijn niet gebruikelijk in de publieke sector. Entiteiten in de publieke sector kunnen significant zijn door hun grootte, complexiteit of aspecten van openbaar belang. In dergelijke gevallen kan van een auditor van een entiteit in de publieke sector op grond van wet- of regelgeving vereist zijn of kan hij anderszins beslissen om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.

Verantwoordelijkheden van het management voor de financiële overzichten (Zie par. 33-35)

A44. In ISA 200 wordt het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle overeenkomstig de ISA's wordt uitgevoerd³³. Het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenkomst met het financiële stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van, waar relevant, de getrouwe weergave hiervan. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor dergelijke interne beheersing die het noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten mogelijk te maken. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een verwijzing naar beide verantwoordelijkheden aangezien dit helpt om de gebruikers het uitgangspunt uit te leggen op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd. ISA 260 (herzien) hanteert de term de met governance belaste personen om de persoon/personen of organisatie(s) te beschrijven met de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de entiteit en verschaft een bespreking over de diversiteit van governance-structuren tussen rechtsgebieden en per entiteit.

A45. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de auditor passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen in paragraaf 34-35 uit te breiden teneinde de aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van het specifieke rechtsgebied of gegeven de aard van de entiteit.

A46. Op grond van ISA 210 wordt van de auditor vereist om in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst in te stemmen met de verantwoordelijkheden van het management³⁴. ISA 210 voorziet in enige flexibiliteit hoe dat te doen door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen voorschrijft met betrekking tot de financiële verslaggeving kan de auditor bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de auditor, equivalent zijn aan die welke in ISA 210 uiteen zijn gezet. Voor dergelijke verantwoordelijkheden die equivalent zijn kan de auditor de bewoordingen gebruiken van de wet- of regelgeving om dezen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te beschrijven. In dergelijke gevallen kunnen deze bewoordingen ook worden gebruikt in de controleverklaring om de verantwoordelijkheden te beschrijven zoals op grond van paragraaf 34(a) van deze ISA is vereist. Ter aanvulling op het

³¹ ISA 210, paragraaf 10.

³² ISA 210, paragraaf A25.

³³ ISA 200, paragraaf 13(j).

³⁴ ISA 210, paragraaf 6(b)(i)-(ii).

opnemen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring zoals vereist op grond van paragraaf 34, kan de auditor verwijzen naar een gedetailleerdere beschrijving van deze verantwoordelijkheden door een verwijzing op te nemen naar waar dergelijke informatie verkregen kan worden (bijv. in het jaarrapport van de entiteit of een website van een bevoegde instantie).

- A47. In sommige rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft specifiek verwijst naar een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend onderdeel van de interne beheersing (zoals gedefinieerd in ISA 315 (herzien 2019)³⁵) zijn, verwijzen de beschrijvingen in ISA 210 en in paragraaf 34 niet specifiek daarnaar.
- A48. De bijlage van deze ISA verschaft voorbeelden van hoe de vereiste in paragraaf 34(b) zou worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS gebruikt wordt, kan het zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage staan moeten worden aangepast om de toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Toezicht op het proces van financiële verslaggeving (Zie par. 35)

- A49. Wanneer bepaalde, maar niet alle, personen die betrokken zijn bij het toezicht op het proces van financiële verslaggeving tevens betrokken zijn bij het opstellen van de financiële overzichten, kan het nodig zijn dat de beschrijving zoals vereist op grond van paragraaf 35 van deze ISA aangepast moet worden om op juiste wijze de specifieke omstandigheden van de entiteit weer te geven. Wanneer personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving dezelfde zijn als diegenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, is er geen verwijzing naar toezichtverantwoordelijkheden vereist.

De verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten (Zie par. 37-40)

- A50. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals op grond van paragrafen 37-40 van deze ISA is vereist, kunnen specifiek zijn gemaakt om de specifieke aard van de entiteit weer te geven, bijvoorbeeld wanneer de controleverklaring de geconsolideerde financiële overzichten behandelt. Voorbeeld 2 in de bijlage van deze ISA omvat een voorbeeld van hoe dat kan worden gedaan.

Doelstellingen van de auditor (Zie Par 38(a))

- A51. In de controleverklaring wordt uitgelegd dat de doelstellingen van de auditor bestaan uit het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, en om een controleverklaring uit te brengen die het oordeel van de auditor omvat. Deze zijn in contrast met de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Beschrijving van materialiteit (Zie par. 38(c))

- A52. De bijlage van deze ISA verschaft voorbeelden van de wijze waarop de vereisten in paragraaf 38(c), om een beschrijving van materialiteit te verschaffen, zouden worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS wordt gehanteerd, kan het nodig zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage van deze ISA worden

³⁵ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 4(c).

weergegeven worden aangepast om de toepassing van het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot ISA 701 (Zie par. 40(c))

A53. De auditor kan het tevens nuttig achten om aanvullende informatie in de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor te verschaffen naast die welke op grond van paragraaf 40(c) vereist is. De auditor kan bijvoorbeeld verwijzen naar: het vereiste in paragraaf 9 van ISA 701 om de aangelegenheden die de significante aandacht van de auditor vereisten bij het uitvoeren van de controle vast te stellen, daarbij de gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's die overeenkomstig ISA 315 (herzien) zijn geïdentificeerd in overweging nemend; significante oordelen van de auditor met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die te maken hadden met significante oordeelsvorming van het management, inclusief schattingen met een hoge schattingsonzekerheid; en de effecten op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich gedurende de periode voordeden.

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten (Zie par. 41, 50(j))

A54. Het opnemen van de informatie die op grond van paragrafen 39-40 van deze ISA is vereist in een bijlage van de controleverklaring of, wanneer wet- of regelgeving of andere controlestandaarden dit uitdrukkelijk toestaan, het verwijzen naar een website van een bevoegde instantie die dergelijke informatie bevat kan een nuttige manier zijn om de inhoud van de controleverklaring te stroomlijnen. Omdat de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor echter informatie bevat die noodzakelijk is om de verwachtingen van gebruikers van een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd te ondersteunen, is het vereist dat er in de controleverklaring een verwijzing wordt opgenomen die aangeeft waar er tot dergelijke informatie toegang kan worden verkregen.

Plaats in een bijlage (Zie par. 41(b), 50(j))

A55. Op grond van paragraaf 41 is het de auditor toegestaan om vermeldingen op te nemen die op grond van paragraaf 39-40 vereist zijn die de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten in een bijlage van de controleverklaring beschrijven, onder de voorwaarde dat er een gepaste wijziging wordt opgenomen in de kern van de controleverklaring naar de plaats van de bijlage. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop er een verwijzing in de controleverklaring kan worden gemaakt:

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, individueel of afzonderlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.

Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is opgenomen in bijlage X van deze controleverklaring. Deze beschrijving, die is te vinden op [geef het paginanummer of andere specifieke referentie naar de plaats van de beschrijving], vormt onderdeel van onze controleverklaring.

Referentie naar een website van een bevoegde instantie (Zie par. 41(c), 42)

- A56. In paragraaf 41 wordt uitgelegd dat de auditor kan verwijzen naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor die te vinden is op een website van een bevoegde instantie, mits dit uitdrukkelijk wordt toegestaan door wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden. De informatie op de website die in de controleverklaring is verwerkt door middel van een specifieke verwijzing naar de plaats van de website waar dergelijke informatie kan worden gevonden kan uitvoeriger de werkzaamheden van de auditor beschrijven, of de controle overeenkomstig de ISA's, maar deze kan niet strijdig zijn met de beschrijving zoals die op grond van paragrafen 39-40 van deze ISA is vereist. Dit houdt in dat de bewoordingen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor op de website gedetailleerder mogen zijn, of overige aangelegenheden kunnen behandelen die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten, onder de voorwaarde dat dergelijke bewoordingen de aangelegenheden die worden behandeld in paragrafen 39-40 weergeeft en niet tegenspreekt.
- A57. Een bevoegde instantie kan een nationale organisatie zijn die controlestandaarden vaststelt, een regelgever of toezichthouder, of een orgaan dat toezicht houdt op de controle. Dergelijke organisaties zijn goed gepositioneerd om te zorgen voor de nauwkeurigheid, de volledigheid en blijvende beschikbaarheid van de gestandaardiseerde informatie. Het zou voor de auditor niet gepast zijn om een dergelijke website te onderhouden. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop een dergelijke verwijzing naar een website zou kunnen worden gemaakt in de controleverklaring:

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, individueel of afzonderlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.

Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is te vinden op de website van [organisatie] op: [website]. Deze beschrijving is onderdeel van de controleverklaring.

Andere rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie. Par 43-45)

- A58. Bepaalde rechtsgebieden kan de auditor naast zijn verantwoordelijkheid op grond van de ISA's ook aanvullende verantwoordelijkheden hebben om over overige aangelegenheden te rapporteren. Zo is het mogelijk dat de auditor wordt gevraagd te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij in de loop van de controle van de financiële overzichten onder zijn aandacht komen. Ook is het mogelijk dat de auditor wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals de adequaatheid van de administratie, vastleggingen en interne beheersing over financiële verslaggeving of andere informatie. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied verschaffen vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.
- A59. In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de auditor over deze overige verantwoordelijkheden rapporteert als onderdeel van de controleverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de auditor daarover rapporteert in een afzonderlijke verklaring.
- A60. Paragrafen 43-45 van deze ISA staan een gecombineerde presentatie van overige rapporteringsverantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheden van de auditor onder de ISA's

en toe wanneer deze dezelfde onderwerpen behandelen en de bewoordingen van de controleverklaring duidelijk onderscheid maken tussen de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en die onder de ISA's. Dergelijk duidelijk onderscheid kan ervoor zorgen dat het noodzakelijk is dat de controleverklaring verwijst naar de bron van de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en vermeldt dat dergelijke verantwoordelijkheden verder gaan dan degenen die onder de ISA's vereist zijn. Anders is het vereist dat de overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden geadresseerd in een aparte sectie in de controleverklaring met de titel "Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde vereisten" of naar gelang passend in de context van de sectie. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 45 van de auditor vereist dat rapporteringsverantwoordelijkheden onder de ISA's worden opgenomen onder een kopje met de titel "Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten".

Naam van de opdrachtpartner (Zie par. 46)

A61. De doelstelling van het kantoor bepaald in ISQM 1³⁶ is het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem dat aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:

- het kantoor en zijn personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden en vereisten; en
- de door het kantoor of de opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Niettegenstaande de doelstelling van ISQM 1, is het benoemen van de opdrachtpartner in de controleverklaring bedoeld om meer transparantie te verschaffen aan de gebruikers van de controleverklaring van een complete serie van financiële overzichten voor algemene doeleinden van een beursgenoteerde entiteit.

A62. Op grond van wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kan zijn vereist dat de controleverklaring de naam van de opdrachtpartner bevat die verantwoordelijk is voor controles anders dan die van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van beursgenoteerde entiteiten. Van de auditor kan tevens zijn vereist op grond van wet- of regelgeving of nationale controle-standaarden, of kan hij besluiten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen naast de naam van de opdrachtpartner om de opdrachtpartner beter te identificeren, bijvoorbeeld het nummer van zijn vergunning die relevant is voor het rechtsgebied waar de auditor werkzaam is.

A63. In zeldzame omstandigheden kan de auditor informatie identificeren of kan hij onderhevig zijn aan ervaringen die een indicatie zijn voor de waarschijnlijkheid van een bedreiging voor de persoonlijke veiligheid die, indien de identiteit van de opdrachtpartner openbaar wordt gemaakt, kan resulteren in fysieke schade aan de opdrachtpartner, overige leden van het opdrachtteam of andere nauw betrokken personen. Een dergelijke bedreiging omvat echter bijvoorbeeld geen bedreigingen van juridische aansprakelijkheid of juridische, regelgevende of professionele sancties. Besprekingen met de met governance belaste personen over omstandigheden die kunnen resulteren in fysieke schade kunnen aanvullende informatie verschaffen over de waarschijnlijkheid of ernst van de significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. Wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kunnen verdere vereisten vaststellen die relevant zijn voor het bepalen van wanneer de openbaarmaking van de naam van de opdrachtpartner kan worden weggelaten.

Handtekening van de auditor (Zie par. 47)

³⁶ ISQM 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*, paragraaf 14.

- A64. De handtekening van de auditor wordt geplaatst hetzij in naam van het auditkantoor, in persoonlijke naam van de auditor, hetzij beide, naargelang passend voor het specifieke rechtsgebied. Naast de handtekening van de auditor, kan in bepaalde rechtsgebieden van de auditor worden vereist om in de controleverklaring zijn professionele accountancy-titel te vermelden dan wel het feit te vermelden dat de auditor of het kantoor, naargelang passend, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.
- A65. In sommige gevallen staat wet- of regelgeving het gebruik van een elektronische handtekening in de controleverklaring toe.

Datum van de controleverklaring (Zie par. 49)

- A66. De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de auditor rekening heeft gehouden met de effecten van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft gekregen en die tot op die datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de auditor voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in ISA 560.³⁷
- A67. Omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, is de accountant niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen totdat informatie is verkregen die aantoont dat alle overzichten en toelichtingen die samen de financiële overzichten vormen de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.
- A68. In sommige rechtsgebieden wijst wet- of regelgeving de personen of instanties (bijv. de bestuurders) aan die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten en toelichtingen die samen de financiële overzichten vormen, zijn opgesteld, en specificiert de wet- of regelgeving het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de financiële overzichten aantoont. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen wordt overwogen welke procedures de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governancestructuren, om te bepalen welke personen of welke instantie bevoegd is om te concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen specificiert de wet- of regelgeving op welk moment in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten de controle geacht wordt te zijn afgerond.
- A69. In sommige rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze bekend worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van ISA's is de eerdere datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten en toelichtingen waaruit de financiële overzichten bestaan, zijn opgesteld en dat de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie par. 50)

- A70. In ISA 200 wordt uiteengezet dat van de auditor mogelijk vereist wordt dat hij naast de ISA's ook de door wet- of regelgever gestelde vereisten naleeft.³⁸ Indien de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde vereisten en de ISA's alleen betrekking hebben op de opmaak en formulering van de controleverklaring zetten de vereisten in paragraaf 50(a)-(o) het minimale aantal elementen uiteen die in de controleverklaring zijn opgenomen om een verwijzing mogelijk

³⁷ ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragrafen 10-17.

³⁸ ISA 200, paragraaf A60.

te maken naar de *International Standards on Auditing* In dergelijke omstandigheden hoeven de vereisten uit paragrafen 21-49 die niet zijn opgenomen in paragraaf 50(a)-(o) niet te worden toegepast, inclusief bijvoorbeeld de vereiste volgorde van de secties *Oordeel* en *Basis voor het oordeel*.

- A71. Indien specifieke vereisten gesteld in een bepaald rechtsgebied niet in strijd zijn met de ISA's, draagt de in deze ISA gebruikte opmaak en formulering die vereist is op grond van paragraaf 21-49 ertoe bij dat de gebruikers van de controleverklaring de controleverklaring gemakkelijker herkennen als een verklaring over een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd.

Informatie die op grond van ISA 701 vereist is (Zie par. 50(h))

- A72. Op grond van wet- of regelgeving kan van de auditor zijn vereist om aanvullende informatie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van ISA 701 of die de aard en omvang van communicatie over dergelijke aangelegenheden kan voorschrijven.

- A73. De ISA's doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. Als ISA 701 van toepassing is, kan er in de controleverklaring alleen een verwijzing worden gemaakt naar de ISA's wanneer, bij het toepassen van wet- of regelgeving, de sectie die op grond van paragraaf 50(h) van deze ISA vereist is, niet strijdig is met de rapporteringsvereisten van ISA 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de auditor bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring zoals vereist op grond van ISA 701 specifiek maakt door bijvoorbeeld:

- De titel "Kernpunten van de controle" aan te passen indien wet- of regelgeving een specifieke titel voorschrijft;
- Uit te leggen waarom de informatie die op grond van wet- of regelgeving is vereist in de controleverklaring wordt verschaft, bijvoorbeeld door een verwijzing te maken naar de relevante wet- of regelgeving en te beschrijven hoe die informatie verband houdt met de kernpunten van de controle;
- Waar wet- of regelgeving de aard en omvang van de beschrijving voorschrijft, de voorgeschreven informatie aan te vullen om een algehele beschrijving van elk kernpunt van de controle te bewerkstelligen die consistent is met het vereiste uit paragraaf 13 van ISA 701.

- A74. In ISA 210 behandelt omstandigheden waar wet- of regelgeving van het desbetreffende rechtsgebied in bepaalde gevallen de opmaak of formuleringen van de controleverklaring voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de ISA's, die in het bijzonder het oordeel van de auditor omvat. In dat geval is op grond van ISA 210 vereist dat de auditor evalueert:

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

Indien de auditor tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip niet kan verkleinen, is op grond van ISA 210 vereist dat de auditor de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Overeenkomstig ISA 210 voldoet een overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving uitgevoerde controle niet aan de ISA's. Bijgevolg neemt de auditor in de controleverklaring geen enkele verwijzing op naar het feit dat de controle overeenkomstig de *International Standards on Auditing* is uitgevoerd.³⁹

³⁹ ISA 210, paragraaf 21.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A75. Auditor van entiteiten in de publieke sector kunnen tevens over de mogelijkheid beschikken om op grond van wet- of regelgeving publiekelijk te rapporteren over bepaalde aangelegenheden, hetzij in de controleverklaring of in een aanvullend rapport, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van ISA 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de auditor bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring die is vereist op grond van ISA 701 specifiek maakt of een verwijzing in de controleverklaring opneemt naar een beschrijving van de aangelegenheid in het aanvullende rapport.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de International Standards on Auditing (Zie par. 51)

A76. De auditor kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig zowel de International Standards on Auditing als de andere controlestandaarden indien de auditor naast de relevante nationale controlestandaarden ook elk van de voor de controle relevante ISA's naleeft.⁴⁰

A77. Een verwijzing naar zowel de *International Standards on Auditing* als de andere controlestandaarden is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in de ISA's en die in de andere controlestandaarden dat de auditor ertoe zou brengen een ander oordeel te vormen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden niet op te nemen die in de gegeven omstandigheden door de ISA's vereist is. In een dergelijk geval verwijst de controleverklaring alleen naar de controlestandaarden (hetzij de *International Standards on Auditing*, hetzij de andere controlestandaarden) overeenkomstig welke de controleverklaring is opgesteld.

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten (Zie par. 53-54)

A78. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de entiteit op grond van wet- of regelgeving of standaarden verplicht is of vrijwillig kan kiezen om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Zo is het mogelijk dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd om de gebruikers meer inzicht te verschaffen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of om nadere uitleg te geven over specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in aanvullende bijlagen of als aanvullende toelichtingen.

A79. In paragraaf 53 van deze ISA wordt uitgelegd dat het oordeel van de auditor aanvullende informatie die een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten bevat vanwege diens aard of de manier waarop dit is weergegeven. Deze evaluatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Als voorbeeld:

- Als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg of de aansluiting bevatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de auditor dit als aanvullende informatie beschouwen die niet duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten. Het oordeel van de auditor zou tevens toelichtingen of aanvullende bijlagen omvatten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen;
- Wanneer een aanvullende winst- en verliesrekening die specifieke uitgavenposten toelicht, wordt toegelicht als een aparte bijlage die in een bijlage voor de financiële overzichten is opgenomen, kan de auditor het noodzakelijk achten om dit als aanvullende informatie te beschouwen die duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten.

⁴⁰ ISA 200, paragraaf A61.

- A80. In de controleverklaring hoeft niet specifiek te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de auditor is omvat indien de in de inleidende paragraaf opgenomen verwijzing naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die samen de financiële overzichten vormen, volstaat het rapport van de auditor.
- A81. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet vereist dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en het management kan besluiten de auditor niet te vragen de aanvullende informatie op te nemen in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten.
- A82. De evaluatie door de auditor van de vraag of niet-gecontroleerde aanvullende informatie is gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de auditor omvat bijvoorbeeld de vraag waar die informatie is gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie en of ze op duidelijke wijze als “niet-gecontroleerd” is aangeduid.
- A83. Het management zou de presentatie van niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de auditor, kunnen wijzigen, bijvoorbeeld door:
- Eventuele verwijzingen vanuit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende bijlagen of niet-gecontroleerde toelichtingen te verwijderen, zodat de scheiding tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
 - De niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten te plaatsen of, indien dat in de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten te plaatsen en duidelijk aan te geven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die tussen de gecontroleerde toelichtingen worden gevoegd, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.
- A84. Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, onthefft de auditor niet van zijn verantwoordelijkheden die in ISA 720 (herzien) zijn beschreven.

Voorbeelden van onafhankelijke controleverklaringen over financiële overzichten (*)

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring over financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel.
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring over geconsolideerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel.
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit anders dan een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel (waar referentie werd gemaakt aan zaken die op een website te vinden zijn of aan een bevoegde instantie).
- Voorbeeld 4: Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit, anders dan a beursgenoteerde entiteit, opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel voor algemene doeleinden.

(*) Gezien het groot aantal wijzigingen aan de voorbeelden van controleverklaringen, werden deze niet aangeduid in het grijs in de hiernavolgende teksten.

Voorbeeld 1 – Controleverklaring over financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van a getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 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 komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (i.e. een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie;
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle omvatten de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants* samen met de ethische vereisten die verband houden met de controle in het rechtsgebied, en de auditor verwijst naar beide;
- 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);
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd 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 vastgesteld;
- 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 geadresseerde]

Verklaring over de controle van de financiële overzichten⁴¹

Oordeel

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 met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel 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

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 *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code)* en 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 en de IESBA Code. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van onze controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

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)]

⁴¹ 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.)

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen⁴²

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met IFRS⁴³ 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.

Bij het opstellen van de financiële overzichten is het management verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

De met governance belaste personen zijn verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; en het uitbrengen van een controleverklaring waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze financiële overzichten, beïnvloeden.

Paragraaf 41(b) van deze ISA legt uit dat de in schaduw hieronder voorgestelde tekst kan worden opgenomen in een Bijlage tot de controleverklaring. Paragraaf 41(c) legt uit dat wanneer wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, referentie kan worden gemaakt aan een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, eerder dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die

⁴² 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.

⁴³ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standards, en voor een (...)"

niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit⁴⁴;

- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen of de door de management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, met inbegrip van de daarin opgenomen toelichtingen, en van de vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met de met governance belaste personen, onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan de met governance belaste personen een statement dat wij de relevante ethische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd. Wij communiceren met deze personen tevens over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in onze controleverklaring, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving of, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, tenzij wij bepalen dat een aangelegenheid niet in onze verklaring moet worden opgenomen omwille van het feit dat de negatieve gevolgen van dergelijke communicatie redelijkerwijs worden verwacht groter te zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[De vorm en inhoud van deze sectie van de controleverklaring varieert in functie van de aard van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor zoals voorgeschreven door de lokale wet- of regelgeving, of door nationale controlestandaarden. De aangelegenheden behandeld door andere wet- of regelgeving of door nationale controlestandaarden (aangeduid met de term “overige rapporteringsverplichtingen”) dienen in deze sectie te worden behandeld, tenzij de overige rapporteringsverplichtingen dezelfde topics behandelen als diegene gepresenteerd onder de rapporteringsverplichtingen die door de ISA’s vereist zijn als onderdeel van de sectie “Verklaring over de controle van de financiële overzichten”. De verslaggeving betreffende de overige

⁴⁴ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de financiële overzichten.

rapporteringsverplichtingen die dezelfde topics behandelen als diegene die door de ISA's zijn vereist, kan worden gecombineerd (i.e., ondergebracht in de sectie "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" onder de passende subtitel), voorgenomen dat er in de bewoordingen van de controleverklaring een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de overige rapporteringsverplichtingen en de verslaggeving die door de ISA's vereist is, indien een dergelijk verschil zich voordoet.]

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is [Naam]

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

[Adres van de Auditor]

[Datum]

Voorbeeld 2 – Een controleverklaring over geconsolideerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van geconsolideerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van a getrouw-beeld-stelsel. De controle is groepscontrole van een entiteit met dochtermaatschappijen (*i.e.*, ISA 600 is van toepassing);
- De geconsolideerde financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (*i.e.* een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie;
- De *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants* omvat alle relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle;
- 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);
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd 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 vastgesteld;
- De met het toezicht over de geconsolideerde financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten belaste personen;
- Naast de controle van de geconsolideerde 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 geadresseerde]

Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten⁴⁵

Oordeel

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

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

Basis voor ons oordeel

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 geconsolideerde financiële overzichten' van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code)*, en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met de IESBA Code. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van onze controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de geconsolideerde financiële overzichten als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

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)]

⁴⁵ 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.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen⁴⁶

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met IFRS⁴⁷ 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.

Bij het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten is het management verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

De met governance belaste personen zijn verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de geconsolideerde financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; en het uitbrengen van een controleverklaring waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde financiële overzichten, beïnvloeden.

Paragraaf 41(b) van deze ISA legt uit dat hieronder voorgestelde gemarkeerde tekst kan worden opgenomen in een Bijlage tot de controleverklaring. Paragraaf 41(c) legt uit dat wanneer wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, referentie kan worden gemaakt aan een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, eerder dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;

⁴⁶ Of andere wettelijke bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁴⁷ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om geconsolideerde financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standards, en voor een (...)".

- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep⁴⁸;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen dat de door de management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde financiële overzichten, met inbegrip van de daarin opgenomen toelichtingen, en van de vraag of de geconsolideerde financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die leidt tot een getrouw beeld;
- Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met de met governance belaste personen, onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan de met governance belaste personen tevens een statement dat wij de relevante ethische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met deze personen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in onze controleverklaring, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving of, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, tenzij wij bepalen dat een aangelegenheid niet in onze verklaring moet worden opgenomen omwille van het feit dat de negatieve gevolgen van dergelijke communicatie redelijkerwijs worden verwacht groter te zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[De vorm en inhoud van deze sectie van de controleverklaring varieert in functie van de aard van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor zoals voorgeschreven door de lokale wet-of regelgeving, of door nationale controlestandaarden. De aangelegenheden behandeld door andere wet- of regelgeving of door nationale controlestandaarden (aangeduid met de term “overige

⁴⁸ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de geconsolideerde financiële overzichten.

rapporteringsverplichtingen”) dienen in deze sectie te worden behandeld, tenzij de overige rapporteringsverplichtingen dezelfde topics behandelen als diegene gepresenteerd onder de rapporteringsverplichtingen die door de ISA’s vereist zijn als onderdeel van de sectie “Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten”. De verslaggeving betreffende de overige rapporteringsverplichtingen die dezelfde topics behandelen als diegene die door de ISA’s zijn vereist, kan worden gecombineerd (i.e., ondergebracht in de sectie “Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten” onder de passende subtitel), voorgenomen dat er in de bewoordingen van de controleverklaring een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de overige rapporteringsverplichtingen en de verslaggeving die door de ISA’s vereist is, indien een dergelijk verschil zich voordoet.

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is [Naam]

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

[Adres van de Auditor]

[Datum]

Voorbeeld 3 – Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit anders dan een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van a getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 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 komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (i.e. een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie;
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle zijn diegene die verband houden met de controle in 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 heeft geen verplichting tot, en heeft beslist om niet over te gaan tot, het communiceren van kernpunten van de controle 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 vastgesteld;
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- De auditor heeft geen overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving;
- De auditor kiest ervoor om te refereren aan de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor zoals opgenomen op een website van een bevoegde instantie.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan: de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geadresseerde]

Oordeel

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 met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van 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

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.

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 personen⁴⁹

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met IFRS50 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.

Bij het opstellen van de financiële overzichten is het management verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

⁴⁹ Of andere passende bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁵⁰ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: “Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standards, en voor een (...)”.

De met governance belaste personen zijn verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; en het uitbrengen van een controleverklaring waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze financiële overzichten, beïnvloeden.

Een verdere beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten bevindt zich op de website van [*Organisatie*]: [link tot *website*]. Deze beschrijving maakt deel uit van onze controleverklaring.

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is [*Naam*]

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

[Adres van de Auditor]

[Datum]

Voorbeeld 4 – Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, opgesteld in overeenstemming met een compliancestelsel voor algemene doeleinden

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600 is niet van toepassing).
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met het stelsel voor financiële verslaggeving (Wetgeving XYZ) van rechtsgebied X (d.i. een stelsel voor financiële verslaggeving, bestaande uit wet- of regelgeving, dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers, maar dat geen getrouw-beeld-stelsel is.).
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210.
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (*i.e.* een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie.
- 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 heeft geen verplichting tot, en heeft beslist om niet over te gaan tot, het communiceren van kernpunten van de controle 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 vastgesteld.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- De auditor heeft geen overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[Passende geadresseerde]

Oordeel

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 met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel zijn de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met wetgeving XYZ van rechtsgebied X.

Basis voor ons oordeel

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.

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 personen⁵¹

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met wetgeving XYZ van rechtsgebied X⁵² 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.

Bij het opstellen van de financiële overzichten is het management verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

De met governance belaste personen zijn verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de Vennootschap.

⁵¹ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁵² Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: “Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standards, en voor een (...)”.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten, en het uitbrengen van een controleverklaring waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze financiële overzichten, beïnvloeden.

Paragraaf 41(b) van deze ISA legt uit dat de in schaduw hieronder voorgestelde tekst kan worden opgenomen in een Bijlage tot de controleverklaring. Paragraaf 41(c) legt uit dat wanneer wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, referentie kan worden gemaakt aan een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, eerder dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit⁵³;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen dat de door de management gehanteerde continuïteits-veronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven.

Wij communiceren met de met governance belaste personen, onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

⁵³ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de financiële overzichten.

De partner verantwoordelijk voor de controle, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is *[Naam]*

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

[Adres van de Auditor]

[Datum]