



*Internationale controlestandaard 705 (herzien)*

---

ISA 705 (herzien)

*Aanpassingen van het oordeel in  
de controleverklaring van de  
onafhankelijke auditor*

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) 705 (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) 705 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 705 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 705 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*.

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](mailto: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 705 (HERZIEN)

## AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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

### INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1
Soorten aangepaste oordelen.....	2
Ingangsdatum .....	3
<b>Doelstelling</b> .....	4
<b>Definities</b> .....	5
<b>Vereisten</b>	
Omstandigheden waarbij een aanpassing van het oordeel van de auditor vereist is .....	6
Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de auditor .....	7-15
Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast .....	16-29
Communicatie met de met governance belaste personen.....	30
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Soorten aangepaste oordelen .....	A1
Aard van afwijkingen van materieel belang.....	A2-A12
Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de auditor .....	A13-A16
Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast .....	A17-A26
Communicatie met de met governance belaste personen.....	A27

Bijlage 1: Voorbeelden van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel

*International Standard on Auditing (ISA) 705 (herzien), Communicatie met de met governance belaste personen, 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 ISA behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de auditor, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig ISA 700 (herzien)<sup>1</sup>, tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële overzichten noodzakelijk is. Deze ISA behandelt ook hoe de vorm en inhoud van de controleverklaring wordt beïnvloed als de auditor een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt. In alle gevallen zijn de rapportagevereisten van ISA 700 (herzien) van toepassing en worden deze niet herhaald in deze ISA, tenzij ze expliciet worden behandeld of aangepast door de vereisten van deze ISA.

### Soorten aangepaste oordelen

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

### Ingangsdatum

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

### Doelstelling

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

### Definities

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

<sup>1</sup> ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

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

## Vereisten

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

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

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

#### *Oordeel met beperking*

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

#### *Afkeurend oordeel*

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

#### *Oordeelonthouding*

9. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.
10. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij

voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten.

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

11. Als de auditor na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking in de reikwijdte van de controle heeft opgelegd die volgens de auditor waarschijnlijk zal leiden tot de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de auditor het management te verzoeken de beperking op te heffen.
12. Indien het management de in paragraaf 11 van deze ISA genoemde beperking weigert op te heffen, dient de auditor deze aangelegenheid mee te delen aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit<sup>2</sup>, en dient hij na te gaan of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
13. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
  - (a) Indien de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
  - (b) Indien de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:
    - (i) De controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is; of (Zie par. A13)
    - (ii) Indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van de controleverklaring niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren. (Zie par. A14)
14. Indien de auditor de controleopdracht teruggeeft zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient hij, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden met betrekking tot tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen die tot een aanpassing van het oordeel zouden hebben geleid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie par. A15)

*Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding*

15. Als de auditor het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het

<sup>2</sup> ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13

opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring<sup>3</sup> in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de auditor over de financiële overzichten als geheel. (Zie par. A16).

## Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

### Oordeel van de auditor

16. Als de auditor het controleoordeel aanpast, dient hij voor de oordeelsectie de titel *Ons oordeel met beperking*, *Ons afkeurend oordeel* of *Onze oordeelonthouding*, naargelang passend, te hanteren. (Zie par. A17-A19)

### Oordeel met beperking

17. Als de auditor vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie

#### *Onderbouwing van ons oordeel met beperking:*

- (a) Als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
- (b) Als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als de aanpassing het gevolg is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de overeenkomstige formulering 'uitgezonderd de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) ...' te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie par. A20)

### Afkeurend oordeel

18. Als de auditor een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie

#### *Onderbouwing van ons afkeurend oordeel:*

- (a) Als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
- (b) Als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

### Oordeelonthouding

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

19. Als de auditor een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij:
- (a) te vermelden dat hij geen oordeel over de bijgevoegde financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
  - (b) te vermelden dat hij, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Onderbouwing van onze oordeelonthouding*, niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
  - (c) de zin vereist in paragraaf 24(b) van ISA 700 (herzien), die aangeeft dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn, aan te passen om te vermelden dat hij de opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te controleren.

#### Basis voor het oordeel

20. Wanneer de auditor het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van ISA 700 (herzien) vereist zijn, tevens (Zie par. A21)
- (a) De titel *Basis voor ons oordeel* vereist in paragraaf 28 van ISA 700 (herzien) aan te passen in *Basis voor ons oordeel met beperking*, *Basis voor ons afkeurend oordeel* of *Basis voor onze oordeelonthouding* naar gelang passend; en
  - (b) Binnen deze sectie een beschrijving te geven van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing.
21. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de auditor in de sectie *Basis voor ons oordeel* een beschrijving en kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op te nemen, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de auditor dit in deze sectie te vermelden. (Zie par. A22)
22. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met kwalitatieve toelichtingen, dient de auditor in de sectie *Basis voor ons oordeel* een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.
23. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de auditor:
- (a) De niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
  - (b) In de sectie *Basis voor ons oordeel* de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
  - (c) Tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de auditor voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen. (Zie par. A23)
24. Indien de aanpassing het resultaat is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de redenen voor deze onmogelijkheid in de sectie *Ons oordeel* op te nemen.
25. Als de auditor een oordeel met beperking of afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de auditor de vermelding dat de controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te vormen voor zijn oordeel zoals vereist in paragraaf 28(d) van ISA 700 (herzien) aan te passen en, al naar gelang passend, te wijzigen in "oordeel met beperking" of "afkeurend oordeel".



26. Als de auditor een oordeelonthouding formuleert, dient de controleverklaring niet de elementen die vereist zijn in paragrafen 28(b) en 28(d) van ISA 700 (herzien) te bevatten. Die elementen zijn:
- (a) Een verwijzing naar de sectie van de controleverklaring waar de verantwoordelijkheden van de auditor zijn beschreven; en
  - (b) Een vermelding dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de auditor.
27. Zelfs indien de auditor een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor ons oordeel* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan de auditor kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie par. A24)

*Beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van financiële overzichten als hij een oordeelonthouding formuleert*

28. Als de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de auditor beschrijving van zijn verantwoordelijkheid zoals vereist in paragrafen 39-40 van ISA 700 (herzien) aan te passen zodat deze alleen het volgende bevat: (Zie par. A25):
- (a) Een vermelding dat het de verantwoordelijkheid is van de auditor om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de ISA's en om een controleverklaring te verstrekken;
  - (b) Een vermelding dat echter vanwege de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van onze oordeelonthouding* de auditor niet in staat was om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
  - (c) De vermelding van de onafhankelijkheid van de auditor en andere ethische verantwoordelijkheden zoals vereist op grond van paragraaf 28(c) van ISA 700 (herzien).

*Overwegingen wanneer de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert*

29. Tenzij vereist door wet- of regelgeving, dient de controleverklaring van de auditor geen sectie *Kernpunten van de controle* te bevatten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert overeenkomstig ISA 701<sup>4</sup> of een sectie "Andere informatie" overeenkomstig ISA 720 (herzien)<sup>5</sup>. (Zie par. A26)

**Communicatie met de met governance belaste personen**

30. Als de auditor verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient hij de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie par. A27)

\*\*\*\*

<sup>4</sup> ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragrafen 11-13.

<sup>5</sup> ISA 720, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Soorten aangepaste oordelen (Zie par. 2)

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

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

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

#### *Aard van afwijkingen van materieel belang (Zie par. 6(a))*

- A2. ISA 700 (herzien) vereist van de auditor dat hij, teneinde een oordeel over de financiële overzichten te vormen, concludeert of al dan niet een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten<sup>6</sup>. Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie door de auditor van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig ISA 450<sup>7</sup>.
- A3. ISA 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het gerapporteerde bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting van een in een element financieel overzicht en het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijgevolg kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan met betrekking tot:
- De geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
  - De toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; of
  - De geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

#### Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

<sup>6</sup> ISA 700 (herzien), paragraaf 11

<sup>7</sup> ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

- A4. Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bijvoorbeeld ontstaan als:
- (a) De geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
  - (b) De financiële overzichten een grondslag inzake financiële verslaggeving die betrekking heeft op een significant element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht, niet juist beschrijven; of
  - (c) De financiële overzichten, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven of toelichten dat zij een getrouwe weergave vormen.
- A5. Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor de administratieve verwerking en toelichting van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. Als de entiteit haar selectie van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd, kan in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang ontstaan als de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

#### Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

- A6. Met betrekking tot de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:
- (a) Als het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent heeft toegepast in opeenvolgende verslagperiodes of op soortgelijke transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
  - (b) Als gevolg van de methode voor de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

#### Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten

- A7. Met betrekking tot de geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:
- (a) De financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
  - (b) De toelichtingen in de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden gepresenteerd; of
  - (c) De financiële overzichten niet de nodige additionele toelichtingen verschaffen om een getrouwe weergave te vormen die verder gaat dan de toelichtingen die specifiek vereist zijn op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Paragraaf A17 van ISA 450 geeft verdere voorbeelden van afwijkingen van materieel belang in kwalitatieve toelichtingen die kunnen ontstaan.

#### *Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie par. 6(b))*

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

- (b) Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de auditor; of
- (c) Beperkingen die door het management zijn opgelegd.
- A9. De onmogelijkheid om specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle als de auditor door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Indien dat niet mogelijk is, zijn de vereisten van paragraaf 7(b) en 9-10 van toepassing. Door het management opgelegde beperkingen kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor het inschatten door de auditor van frauderisico's en voor het overwegen van de continuering van de controleopdracht.
- A10. Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:
- De administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
  - De administratieve vastleggingen van een significant groepsonderdeel voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.
- A11. Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de auditor, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:
- De entiteit verplicht is de equity-methode te gebruiken voor een geassocieerde entiteit, en de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie van die geassocieerde entiteit te verkrijgen om te evalueren of de equity-methode op passende wijze is toegepast;
  - De timing van de aanstelling van de auditor hem verhindert om de voorraadopname bij te wonen;
  - De auditor vaststelt dat de uitvoering van alleen gegevensgerichte controles niet volstaat, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.
- A12. Voorbeelden van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle zijn situaties waarin:
- Het management de auditor belet om de voorraadopname bij te wonen;
  - Het management de auditor belet om externe bevestiging van specifieke rekeningsaldi te verzoeken.

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

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

- A13. De praktische uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van het stadium van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Als de auditor de controle grotendeels heeft voltooid, kan hij besluiten om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* alvorens de opdracht terug te geven.
- A14. In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven als de auditor op grond van wet- of regelgeving verplicht is de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een auditor die is aangesteld om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn in rechtsgebieden waar

de auditor is aangesteld om financiële overzichten te controleren die op een specifieke periode betrekking hebben of waar de auditor voor een specifieke periode is aangesteld en het verboden is de controleopdracht terug te geven vóór de controle van die financiële overzichten is voltooid, respectievelijk vóór het einde van die verslagperiode. De auditor kan het ook noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.<sup>8</sup>

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

*Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding (Zie par. 15)*

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

- Het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten overeenkomstig een ander stelsel inzake financiële verslaggeving<sup>9</sup>;
- Het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, indien relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (zie ISA 510<sup>10</sup>). In dit geval heeft de auditor geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

### **Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast**

*Voorbeelden van controleverklaringen (Zie par. 16)*

- A17. De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met respectievelijk een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel vanwege het feit dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

- A18. Voorbeeld 3 in de bijlage bevat een controleverklaring met een oordeel met beperking vanwege het feit dat de auditor niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over een enkel element van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 5 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over meerdere elementen van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke gevolgen van deze onmogelijkheid voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed. De bijlagen bij andere ISA's die rapportagevereisten bevatten inclusief ISA 570 (herzien)<sup>11</sup>, bevatten ook voorbeelden van controleverklaringen met aangepaste oordelen.

*Oordeel van de auditor (Zie par. 16)*

<sup>8</sup> ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf A10.

<sup>9</sup> Zie paragraaf A31 van ISA 700 (herzien) voor een beschrijving van deze omstandigheid.

<sup>10</sup> ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 10.

<sup>11</sup> ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

A19. Het aanpassen van deze titel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de auditor aangepast is en geeft het soort aanpassing aan.

Oordeel met beperking (Zie par. 17)

A20. Als de auditor een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, zou het niet passend zijn om in de sectie *Ons oordeel* formuleringen te gebruiken zoals 'met de voorgaande uitleg' of 'behoudens', aangezien deze niet duidelijk of krachtig genoeg zijn.

*Basis voor ons oordeel* (Zie par. 20-23 en 27)

A21. Consistentie in de controleverklaring bevordert het begrip van gebruikers en het identificeren van ongewone omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel en in de beschrijving van de redenen voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als inhoud van de controleverklaring gewenst.

A22. Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de auditor kan beschrijven in de sectie *Basis voor ons oordeel* in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de winstbelasting, de winst vóór belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden opgenomen

A23. Het toelichten van de weggelaten informatie in de sectie *Basis voor ons oordeel* is niet praktisch uitvoerbaar indien:

- (a) De toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de auditor; of
- (b) Op grond van de oordeelsvorming van de auditor de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de controleverklaring.

A24. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de sectie *Basis voor ons oordeel* is beschreven, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de auditor zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de auditor kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

*Beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van financiële overzichten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert* (Zie par. 28)

A25. Als de auditor een oordeelonthouding formuleert bij de financiële overzichten, kunnen de volgende vermeldingen beter gepositioneerd worden in de sectie *Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten* van de controleverklaring, zoals geïllustreerd in voorbeelden 4-5 in de bijlage bij deze ISA:

- De vermelding vereist in paragraaf 28(a) van ISA 700 (herzien) om aan te geven dat het de verantwoordelijkheid van de auditor is om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de ISA's; en
- De vermelding vereist in paragraaf 28(c) van ISA 700 (herzien) over onafhankelijkheid en andere ethische verantwoordelijkheden.

*Overwegingen wanneer de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert* (Zie par. 29)

A26. Het verschaffen van de redenen voor de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* in de

controleverklaring verschaft nuttige informatie voor gebruikers bij het begrijpen waarom de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten heeft geformuleerd en kan hun verder behoeden voor ongepast vertrouwen hierop. Echter communicatie van andere kernpunten van de controle dan degene(n) die aanleiding geeft (geven) voor de oordeelonthouding, kan suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn in relatie tot die aangelegenheden dan gepast zou zijn in de omstandigheden, en zou inconsistent zijn met de oordeelonthouding bij de financiële overzichten als geheel. Derhalve verbiedt paragraaf 29 van deze ISA een sectie *Kernpunten van de controle* op te nemen in de controleverklaring als de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij wet- of regelgeving van de auditor vereist om kernpunten van de controle te communiceren.

**Communicatie met de met governance belaste personen** (Zie par. 30)

A27. Het bespreken met de met governance belaste personen van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de auditor en van de formulering van de aanpassing:

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

### **Voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten (\*)**

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring die een oordeel met beperking omvat als gevolg van het feit dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten.
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring die een afkeurend oordeel omvat als gevolg van het feit dat de geconsolideerde financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten.
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring die een oordeel met beperking omvat als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een in het buitenland verworven geassocieerde deelneming.
- Voorbeeld 4: Een controleverklaring die een oordeelonthouding omvat als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot één enkel element van de geconsolideerde financiële overzichten.
- Voorbeeld 5: Een controleverklaring die oordeelonthouding omvat als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende meerdere elementen van de financiële overzichten.



**Voorbeeld 1 – Oordeel met beperking als gevolg van het feit dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten**

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 een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600<sup>12</sup> is niet van toepassing);
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- De voorwaarden van de controleopdracht stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210<sup>13</sup>;
- Er is een afwijking in de voorraden. De afwijking wordt beschouwd als zijnde van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de financiële overzichten (*i.e.* een oordeel met beperking is passend);
- 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);
- 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.

<sup>12</sup> ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

<sup>13</sup> ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*.

## CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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

### Verklaring over de controle van de financiële overzichten<sup>14</sup>

#### Oordeel met beperking

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

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

#### Basis voor ons oordeel met beperking

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

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

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

<sup>14</sup> De subtitel "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" is niet nodig in de omstandigheden dat de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen" niet van toepassing is.

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 6 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 6 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]*

### **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. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor ons oordeel met beperking”, hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in onze verklaring te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.

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

### **Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>15</sup>**

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

### **Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten**

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

### **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

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

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]*

---

<sup>15</sup> 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.

**Voorbeeld 2 – Afkeurend oordeel als gevolg van het feit dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten**

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 een 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 stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De geconsolideerde financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang die het gevolg is van het niet in de consolidatie opnemen van een dochtervennootschap. De van materieel belang zijnde afwijking wordt beschouwd als zijn van diepgaande invloed op de geconsolideerde financiële overzichten. De effecten van de afwijking op de geconsolideerde financiële overzichten zijn niet bepaald omdat het niet praktisch uitvoerbaar was dit te doen (*i.e.* een afkeurend oordeel is passend);
- 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);
- ISA 701 is van toepassing. De auditor heeft evenwel bepaald dat er geen kernpunten van de controle bestaan anders dan de aangelegenheid beschreven in de sectie 'Basis voor afkeurend oordeel';
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het afkeurend oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie.
- 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 overzichten<sup>16</sup>

#### Afkeurend 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.

Omwille van de significantie van de aangelegenheid besproken in de sectie ‘Basis voor afkeurend oordeel’ in onze verklaring, vormen de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten, naar ons oordeel, geen getrouwe weergave (dan wel geven zij geen 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 afkeurend oordeel

Zoals uiteengezet in toelichting X, heeft de vennootschap de financiële overzichten van dochtervennootschap XYZ die zij in 20X1 heeft verworven, niet geconsolideerd omdat zij nog niet in staat geweest is om de reële waarden van bepaalde materiële activa en verplichtingen van de dochtervennootschap op de verwervingsdatum vast te stellen. Deze investering is daarom administratief verwerkt op kostenbasis. In toepassing van International Financial Reporting Standards, zou de dochtervennootschap moeten worden geconsolideerd en zou de verwerving administratief moeten worden verwerkt op basis van voorlopige bedragen. Indien XYZ in de consolidatie was opgenomen, zouden vele elementen in de bijgaande financiële overzichten op materiële wijze zijn beïnvloed. De effecten van het niet consolideren op de geconsolideerde financiële overzichten zijn niet bepaald.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (International Standards on Auditing, ISA’s). 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 ethische vereisten die relevant zijn voor onze controle van de geconsolideerde 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 afkeurend oordeel.

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

<sup>16</sup> 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.

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie voorbeeld 7 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 7 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]*

### **Kernpunten van onze controle**

Uitgezonderd de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor ons afkeurend oordeel’ hebben we bepaald dat er geen overige kernpunten van onze controle bestaan om te communiceren in onze verklaring.

### **Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>17</sup>**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

### **Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

### **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien).]*

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]*

---

<sup>17</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied.

**Voorbeeld 3 – Oordeel met beperking als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een in het buitenland verworven geassocieerde deelneming**

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 een 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 stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor was in de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een in het buitenland verworven geassocieerde deelneming. De mogelijke effecten van de onmogelijkheid tot het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie worden geacht van materieel belang te zijn voor, maar niet van diepgaande invloed op, de geconsolideerde financiële overzichten (i.e. een oordeel met beperking is passend);
- 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);
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd overeenkomstig ISA 701;
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het oordeel met beperking over de geconsolideerde financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie;
- 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 overzichten<sup>18</sup>

#### Oordeel met beperking

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.

Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor ons oordeel met beperking’ van onze verklaring, vormen de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten, naar ons oordeel, 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 met beperking

De investering van vennootschap ABC in vennootschap XYZ, een gedurende het boekjaar in het buitenland verworven geassocieerde deelneming, administratief verwerkt door middel van de equity-methode, is opgenomen tegen een waarde van xxx op de balans per 31 december 20X1, en het aandeel van ABC in de nettowinst van XYZ van xxx is opgenomen in de winst van ABC voor het op die datum afgesloten boekjaar. We zijn niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de boekwaarde van de investering van ABC in XYZ per 31 december 20X1 en van het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ voor het boekjaar, omdat ons toegang tot de financiële informatie bij het management en bij de auditors van XYZ werd geweigerd. Bijgevolg zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of eventuele aanpassingen aan deze bedragen noodzakelijk waren.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (International Standards on Auditing, ISA's). 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 ethische vereisten die relevant zijn voor onze controle van de geconsolideerde financiële overzichten in [rechtsgebied], en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met deze vereisten. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

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

<sup>18</sup> 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.



*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie Voorbeeld 6 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 6 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]*

### **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. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor ons oordeel met beperking’, hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in onze verklaring te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.

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

### **Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>19</sup>**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

### **Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

### **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

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]*

---

<sup>19</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied eisen” niet van toepassing is.

**Voorbeeld 4 – Oordeelonthouding als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot één enkel element van de geconsolideerde financiële overzichten**

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 entiteit anders dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouwbeeld-stelsel. De controle is een 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 stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor was in de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot één enkel element van de geconsolideerde financiële overzichten. De auditor was namelijk niet in staat controle-informatie te verkrijgen over de financiële informatie van een investering in een joint venture die meer dan 90% vertegenwoordigt van de netto activa van de entiteit. De mogelijke effecten van de onmogelijkheid tot het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie worden geacht zowel van materieel belang te zijn voor, als van diepgaande invloed op, de geconsolideerde financiële overzichten (i.e. een oordeelonthouding is passend);
- De op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied;
- 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;
- Een beperktere beschrijving van de sectie over de verantwoordelijkheden van de auditor is vereist;
- 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 overzichten<sup>20</sup>

#### Oordeelonthouding

Wij hebben opdracht gekregen om de geconsolideerde financiële overzichten van vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen (de Groep) te controleren, 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.

We brengen geen oordeel over de bijgaande geconsolideerde financiële overzichten van de Groep tot uitdrukking. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis van de oordeelonthouding’ van onze verklaring, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze geconsolideerde financiële overzichten te verschaffen.

#### Basis voor onze oordeelonthouding

De investering van de Groep in zijn joint venture XYZ werd op het overzicht van de financiële positie van de Groep opgenomen tegen een waarde van xxx, hetgeen meer dan 90% vertegenwoordigt van de netto-activa van de Groep per 31 december 20X1. We werden de toegang ontzegd tot het management en de auditors van Vennootschap XYZ, waaronder de controledocumentatie van de auditors van Vennootschap XYZ. Als gevolg daarvan zijn we niet in staat geweest om te bepalen of enige aanpassingen noodzakelijk waren met betrekking tot het proportionele aandeel dat de Groep aanhoudt in de activa van Vennootschap XYZ waarover het gezamenlijke zeggenschap heeft, tot zijn proportioneel aandeel in de verplichtingen van Vennootschap XYZ waarvoor het gezamenlijke verantwoordelijkheid draagt, tot zijn proportioneel aandeel van de baten en de lasten van XYZ voor het boekjaar, en de elementen die het geconsolideerde mutatieoverzicht eigen vermogen en het geconsolideerde kasstroomoverzicht uitmaken.

#### Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>21</sup>

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]

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

Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de Groep uit te voeren overeenkomstig de International Standards on Auditing en om een controleverklaring uit te brengen. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor onze oordeelonthouding’ van onze verklaring, zijn we echter niet in staat geweest om

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied.

voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze geconsolideerde financiële overzichten te verschaffen.

Wij zijn onafhankelijk van de Groep 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.

### **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

*[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien)]*

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 5 – Oordeelonthouding als gevolg van de onmogelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot meerdere elementen van de financiële overzichten**

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

- Controle van een volledige set van overzichten van een entiteit anders dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. (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 stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor was in de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot meerdere elementen van de financiële overzichten. De auditor was namelijk niet in staat controle-informatie te verkrijgen over de voorraden en de vorderingen van de entiteit. De mogelijke effecten van de onmogelijkheid tot het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie worden geacht zowel van materieel belang te zijn voor, als van diepgaande invloed op, de financiële overzichten;
- De op de controle van toepassing zijnde relevante ethische vereisten zijn de vereisten van het rechtsgebied;
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- Een beperktere beschrijving van de sectie over de verantwoordelijkheden van de auditor is vereist;
- 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 geconsolideerde financiële overzichten<sup>22</sup>

#### Oordeelonthouding

Wij hebben opdracht gekregen om de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) te controleren, 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.

We brengen geen oordeel over de bijgaande financiële overzichten van de Vennootschap tot uitdrukking. Vanwege de significantie van de aangelegenheden beschreven in de sectie 'Basis van de oordeelonthouding' van onze verklaring, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze financiële overzichten te verschaffen.

#### Basis voor onze oordeelonthouding

We zijn pas na 31 december 20X1 aangesteld als auditors van de vennootschap en hebben derhalve niet de opname van de fysieke voorraad waargenomen aan het begin en het einde van het boekjaar. We zijn niet in staat geweest om onszelf op een andere wijze te vergewissen van de voorraadhoeveelheden gehouden op 31 december 20X0 en 20X1 die opgenomen zijn in het overzicht van de financiële positie tegen respectievelijk xxx en xxx. Verder resulteerde de introductie in september 20X1 van een nieuw geautomatiseerd vorderingensysteem in talrijke fouten in de vorderingen. Op de datum van onze verklaring, was het management nog steeds bezig met het herstellen van tekortkomingen in het systeem en met het corrigeren van de fouten. We zijn niet in staat geweest om op een andere wijze de in het overzicht van de financiële positie opgenomen vorderingen te confirmeren of te verifiëren voor het totale bedrag van xxx per 31 december 20X1. Als gevolg van deze aangelegenheden zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of enige aanpassingen noodzakelijk zouden worden geacht met betrekking tot vastgelegde of niet-vastgelegde voorraden en vorderingen, en de elementen die de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht uitmaken.

#### Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen<sup>23</sup>

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

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

Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de financiële overzichten van de Vennootschap uit te voeren overeenkomstig de International Standards on Auditing en om een controleverklaring uit te

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het juridisch kader van het betrokken rechtsgebied.

brengen. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie 'Basis voor onze oordeelonthouding' van onze verklaring, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze financiële overzichten te verschaffen.

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.

### **Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten**

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

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

*[Adres van de Auditor]*

*[Datum]*