

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

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes
beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte 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	20-45
Bijkomende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten	46-47
Toepassingsgerichte en overige verklarende informatie	
Kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit	A1-A3
Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt	A4
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ..	A5-A10
Vorm van het oordeel	A11-A12
Controleverklaring	A13-A44
Bijkomende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten	A45-A51
Bijlage: Illustraties van controleverklaringen over financiële overzichten	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 700, “Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten” dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden”.

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) handelt over de verantwoordelijkheid van de auditor voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten. Het behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
2. ISA 705¹ en 706² behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed in het geval de auditor een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of in het geval hij een toelichtende paragraaf dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt.
3. Deze ISA is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden. ISA 800³ behandelt bijzondere overwegingen in het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden. ISA 805⁴ behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van één enkel financieel overzicht of van een specifiek(e) element, rekening of post van een financieel overzicht.
4. Deze ISA bevordert de consistentie in de controleverklaring. Consistentie in de controleverklaring, in het geval de audit is uitgevoerd volgens de ISA's, bevordert de geloofwaardigheid in de global marketplace door die controles die zijn uitgevoerd volgens standaarden die op globaal niveau worden erkend, makkelijker onderkenbaar te maken. Het is tevens een hulpmiddel voor het bevorderen van het begrip van de gebruiker, alsmede voor het onderkennen van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

¹ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor".

² ISA 706, "Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor".

³ ISA 800, "Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel".

⁴ ISA 805, "Controles van aparte financiële overzichten, en specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht".

Ingangsdatum

5. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstellingen

6. De doelstellingen van de auditor:
- a. het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de beschikbare controle-informatie; en
 - b. het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel middels een schriftelijk rapport dat tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.

Definities

7. In het kader 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 tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke behoefte aan financiële overmatig in hoofde van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een stelsel zijn gericht op getrouwe weergave, dan wel een stelsel gericht op overeenstemming.

De term “stelsel gericht op getrouwe weergave” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de overeenstemming met de vereisten van dat stelsel vereist, alsmede:

- (i) impliciet of expliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
- (ii) expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de

financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend noodzakelijk geacht in buitengewoon zeldzame omstandigheden.

De term “stelsel gericht op overeenstemming” wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat de overeenstemming met de door het stelsel gestelde eis verplicht stelt, maar datgene wat in (i) of (ii) hierboven wordt erkend, niet bevat⁵.

- (c) Niet aangepast oordeel – Het door de auditor tot uitdrukking gebracht oordeel in het geval 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 verslaggeving⁶.

8. Referentie aan “financiële overzichten” in deze ISA houdt in “een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen”. De daarmee verband houdende toelichtingen omvatten gewoonlijk een samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige verklarende informatie. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede hetgeen een volledige set van financiële overzichten uitmaakt.

9. Referentie aan “*International Financial Reporting Standards*” in deze ISA houdt in de *International Financial Reporting Standards* uitgebracht door de *International Accounting Standards Board* (IASB), en referentie aan “*International Public Sector Accounting Standards*” houdt in de “*International Public Sector Accounting Standards*” uitgebracht door de *International Public Sector Accounting Standards Accounting Standards Board* (IPSASB).

⁵ ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden”.

⁶ Paragrafen 35-36 behandelen de bewoordingen gebruikt om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een stelsel gericht op getrouwe weergave en een stelsel gericht op overeenstemming.

Vereisten

Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

10. De auditor dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁷.

11. Teneinde dit oordeel te vormen, dient de auditor te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft bekomen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang, die het gevolg zijn van fraude of fouten, bevatten. Deze conclusie dient rekening te houden met:

- a. de conclusie van de auditor, in overeenstemming met ISA 330, of er voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen⁹;
- b. de conclusie van de auditor, in overeenstemming met ISA 450, of de niet gecorrigeerde afwijkingen, individueel genomen of getotaliseerd, van materieel belang zijn¹⁰, en
- c. de evaluaties die op grond van de paragrafen 12-15 zijn vereist.

12. De auditor dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient de overweging in te houden van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van indicatoren van een mogelijke vooringenomenheid in de standpunten die door het management zijn ingenomen (Zie: paragrafen A1-A3)

13. In het bijzonder dient de auditor te evalueren of, in het licht van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake verslaggeving:

⁷ ISA 200, paragraaf 11.

⁸ Paragrafen 35-36 behandelen de bewoordingen gebruikt om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een stelsel gericht op getrouwe weergave en een stelsel gericht op overeenstemming.

⁹ ISA 330, "Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's", paragraaf 26.

¹⁰ ISA 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", paragraaf 11.

- a. de financiële overzichten op adequate wijze toelichting verschaffen over de belangrijkste geselecteerde en toegepaste grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- b. de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor de financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
- c. de door het management gemaakte schattingen redelijk zijn;
- d. de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
- e. de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten werd bekendgemaakt (Zie: paragraaf A4);
- f. de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van het opschrift van elk financieel overzicht, passend is.

14. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12-13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. De evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken dient de overweging in te houden van:

- a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
- b. de vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die getrouwe weergave bereikt.

15. De auditor dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie: paragraaf A5-A10)

Vorm van het oordeel

16. De auditor dient een onaangepast/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 om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten vrij zijn van een afwijking van materieel belang,

dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen volgens ISA 705.

18. Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door een stelsel gericht op getrouwe weergave, geen getrouwe weergave bereiken, dient de auditor over deze aangelegenheid met het management te overleggen en, afhankelijk van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen volgens ISA 705. (Zie: paragraaf A11)

19. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op overeenstemming, is de auditor er niet toe gehouden om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. Indien de auditor evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient de auditor over deze aangelegenheid met het management te overleggen, en afhankelijk van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover moet communiceren in de controleverklaring. (Zie: paragraaf A12)

Controleverklaring

20. De controleverklaring is een schriftelijk rapport (Zie: paragraaf A13-A14)

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd volgens internationale controlestandaarden

Opschrift

21. De controleverklaring dient een opschrift te hebben dat duidelijk aangeeft dat het een verklaring is van een onafhankelijke auditor. (Zie: paragraaf A15)

Geadresseerde

22. De controleverklaring dient te worden geadresseerd zoals vereist is door de omstandigheden van de opdracht. (Zie: paragraaf A16)

Inleidende paragraaf

23. De inleidende paragraaf in de controleverklaring dient: (Zie: paragraaf A17-A19)

- a. de entiteit te onderkennen waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
- b. te stellen dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn;
- c. het opschrift van elk overzicht opgenomen in de financiële overzichten te onderkennen;
- d. te refereren aan de samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige verklarende informatie; en
- e. de datum of periode te specificeren die door elk financieel overzicht opgenomen in de financiële overzichten werd gedekt.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

24. Deze sectie van de controleverklaring beschrijft de verantwoordelijkheden van diegenen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. De controleverklaring hoeft niet in het bijzonder te verwijzen naar het “management”, doch dient de term gebruiken die passend is in de context van het wettelijk kader in het specifieke rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie degenen belast met governance zijn.

25. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met de hoofding “Verantwoordelijkheid van het management [of andere passende term] voor de financiële overzichten”.

26. De controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten te beschrijven. De beschrijving dient een uitleg te omvatten dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede voor een dergelijke interne beheersing als het management dat als noodzakelijk bepalen om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten; (Zie: paragraaf A20-A23)

27. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, zal de uitleg over de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in de controleverklaring refereren aan “het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten” of “het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, zoals passend is in de omstandigheden.

Verantwoordelijkheid van de auditor

28. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als hoofding “Verantwoordelijkheid van de auditor”.

29. De controleverklaring dient te stellen dat het de verantwoordelijkheid is van de auditor om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten op basis van de controle. (Zie: paragraaf A24)

30. De controleverklaring dient te stellen dat de controle is uitgevoerd volgens de Internationale Controlestandaarden. De controleverklaring dient tevens uit te leggen dat deze standaarden vereisen dat de auditor ethische voorschriften naleeft en dat hij de controle plant en uitvoert gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten vrij zijn van een afwijking van materieel belang. (Zie: paragraaf A25-26)

31. De controleverklaring dient een controle te beschrijven door te stellen dat:

- a. een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- b. de geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door de auditor toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten gericht op het opstellen van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden, maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de auditor de zin weg te laten dat het door de auditor in aanmerking nemen van de interne beheersing niet gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing; en
- c. een controle tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor de financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten omvat.

32. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van de controle te refereren aan “het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten” of “het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, zoals passend is in de omstandigheden.

33. De controleverklaring dient te stellen of de auditor van mening is dat de controle-informatie die hij heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de auditor te bieden.

Het oordeel van de auditor

34. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als hoofding “Oordeel”.

35. In het geval een niet aangepast oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, dient het oordeel van de auditor, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent : (Zie: paragraaf A27-33)

- a. de financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave,... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
- b. de financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

36. Bij het tot uitdrukking brengen van een niet aangepast oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op overeenstemming, dient het oordeel van de auditor te stellen dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie: paragraaf A27,A29-A33)

37. Indien de in de controleverklaring opgenomen referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de *International Financial Reporting Standards* uitgebracht door de *International Accounting Standards Board* (IASB), noch aan de *International Public Sector Accounting Standards* uitgebracht door de *International Public Sector Accounting Standards Accounting Standards Board* (IPSASB), dient het oordeel van de auditor het rechtsgebied of de origine van het stelsel te onderkennen.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

38. Indien de auditor overige rapporteringsverplichtingen behandelt in de controleverklaring over de financiële overzichten die een aanvulling inhouden ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de auditor onder de ISA's om over de financiële overzichten te rapporteren, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring, met als sub-hoofding "Rapport over andere door de wet- of regelgeving gestelde eisen", of anderszins zoals passend is ten aanzien van de inhoud van de sectie. (Zie: paragraaf A34-A35)

39. Indien de controleverklaring een aparte sectie omvat inzake de overige rapporteringsverplichtingen, dienen de hoofdingen, *statements* en verstrekte verklaringen waarnaar in de paragrafen 23-37 wordt verwezen onder de sub-hoofding "Verklaring over de financiële overzichten" te worden opgenomen. Het "Rapport over andere door de wet-of regelgeving gestelde eisen" dient te volgen op de "Verklaring over de financiële overzichten". (Zie: paragraaf A36)

Handtekening van de auditor

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

Datum van de controleverklaring

41. De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten kan baseren, met inbegrip van informatie die aantoont dat (Zie: paragraaf A38-41):

- a. alle overzichten die de financiële overzichten uitmaken, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld; en
- b. degenen met de erkende autoriteit hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Adres van de auditor

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

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

43. Indien het op grond van wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied vereist is dat de auditor een specifieke layout of bewoording van de controleverklaring gebruikt, dient de controleverklaring te refereren aan de Internationale Controlestandaarden enkel indien de controleverklaring ten minste elk van de volgende elementen omvat: (Zie: paragraaf A42)

- a. een opschrift;
- b. een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht;
- c. een inleidende paragraaf die de gecontroleerde financiële overzichten onderkent;
- d. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management (of een andere passende term, zie paragraaf 24) voor het opstellen van de financiële overzichten;
- e. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, alsmede van de reikwijdte van de controle, die omvat:
 - een referentie aan de Internationale Controlestandaarden en de wet- of regelgeving; en

- een beschrijving van een controle in overeenstemming met deze standaarden;
- f. een oordeelsparagraaf waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebruikt om de financiële overzichten op te stellen (met inbegrip van de onderkenning van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch *International Financial Reporting Standards*, noch *International Public Sector Accounting Standards* is, zie paragraaf 37);
- g. de handtekening van de auditor;
- h. de datum van de controleverklaring; en
- i. het adres van de auditor.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd volgens zowel de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de Internationale Controlestandaarden

44. Het is mogelijk dat het vereist is dat een auditor een controle uitvoert volgens de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied (de “nationale controlestandaarden”), maar dat hij bovendien de ISA’s heeft nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, kan de controleverklaring verwijzen naar de Internationale Controlestandaarden in aanvulling tot de nationale controlestandaarden, doch de auditor dient dit enkel te doen indien: (Zie: paragraaf A43-A44)

- a. er geen conflict is tussen de vereisten van de nationale controlestandaarden en de vereisten in de ISA’s, dat de auditor ertoe zou leiden (i) om een verschillend oordeel te vormen, of (ii) om niet een toelichtende paragraaf die in de bijzondere omstandigheden door de ISA’s is vereist, op te nemen; en
- b. de controleverklaring minstens elk van de elementen bevat zoals uiteengezet in paragraaf 43 (a)-(i) in het geval de auditor gebruikt maakt van de *layout* of de bewoording die door de nationale controlestandaarden wordt gespecificeerd. Referentie aan de wet- of regelgeving in paragraaf 43 (e) dient te worden gelezen als referentie aan de nationale controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij dergelijke nationale controlestandaarden te onderkennen.

45. In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de nationale controlestandaarden en de Internationale Controlestandaarden, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de nationale controlestandaarden te onderkennen.

Bijkomende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten (Zie: paragraaf A45-A51)

46. Indien bijkomende informatie die niet is vereist onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor te evalueren of dergelijke bijkomende informatie op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt gedifferentieerd. Indien dergelijke bijkomende informatie niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt gedifferentieerd, dient de auditor het management te verzoeken om de wijze waarop de niet gecontroleerde bijkomende informatie werd gepresenteerd, te wijzigen. Indien het management weigert om dit te doen, dient de auditor in zijn controleverklaring uiteen te zetten dat dergelijke bijkomende informatie niet werd gecontroleerd.

47. Bijkomende informatie die niet is vereist onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving maar desalniettemin een integrerend deel uitmaakt van de financiële overzichten omdat het niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden gedifferentieerd omwille van de aard daarvan en de wijze waarop dit werd gepresenteerd, dient door het oordeel van de auditor te worden gedekt.

* * *

Toepassingsgerichte en overige verklarende informatie

Kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit (Zie: Paragraaf 12)

A1. Het management neemt een aantal standpunten in over de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.

A2. ISA 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van administratieve praktijken¹¹. Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, is het mogelijk dat de auditor een mogelijke vooringenomenheid in de door het management ingenomen standpunten ter kennis komt. Het is mogelijk dat de auditor tot de conclusie komt dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel op een van materieel belang zijnde wijze verkeerd zijn voorgesteld. Indicatoren van een gebrek aan neutraliteit die een effect kan hebben op de evaluatie door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel op een van materieel belang zijnde wijze verkeerd zijn voorgesteld, omvatten de volgende :

- de selectieve correctie van afwijkingen die gedurende de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (b.v., het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van de gerapporteerde winsten, doch niet-corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde winsten).
- mogelijke vooringenomenheid van de zijde van het management bij het maken van schattingen.

A3. ISA 540 behandelt mogelijke vooringenomenheid van de zijde van het management bij het maken van schattingen¹². Indicatoren van mogelijke vooringenomenheid van de zijde van het management vormen geen afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen evenwel een effect hebben op de evaluatie

¹¹ ISA 260, “Communicatie met het toezichthoudend orgaan”, bijlage 2.

¹² ISA 540, “De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen tegen reële waarde, alsmede daarmee verband houdende toelichtingen”, paragraaf 21.

door de auditor van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten werd bekendgemaakt (Zie: Paragraaf 13(e))

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

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: Paragraaf 15)

A5. Zoals uiteengezet in ISA 200, vereist het opstellen door het management van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance, het insluiten van een adequate beschrijving in de financiële overzichten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving¹³. Deze beschrijving is belangrijk omdat het aan de gebruikers van de financiële overzichten de nodige informatie verschaft van dat stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.

A6. Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een specifiek van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is passend enkel indien de financiële overzichten alle door dat stelsel gestelde eisen die van toepassing zijn gedurende de periode die door de financiële overzichten wordt gedekt, naleeft.

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

¹³ ISA 200, paragrafen A2-A3.

Referentie aan meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

A8. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat financiële overzichten bepalen dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel en *International Financial Reporting Standards*). This is mogelijk omdat van het management wordt vereist dat, of omdat het management ervoor gekozen heeft om, de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met de beide stelsels, in welk geval beide stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Dergelijke beschrijving is passend enkel indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels apart. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het noodzakelijk dat de financiële overzichten tegelijkertijd in overeenstemming zijn met de beide stelsels en zonder dat afstemmingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is het op hetzelfde moment in overeenstemming zijn onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bv. *International Financial Reporting Standards*) als zijn eigen nationaal stelsel heeft aangenomen, dan wel alle barrières inzake het in overeenstemming zijn daarmee heeft weggenomen.

A9. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met één stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of een bijkomend overzicht dat de resultaten ten aanzien van die resultaten die zouden worden getoond onder een ander stelsel afstemt, omvatten zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op een wijze die door dat andere stelsel wordt geëist.

A10. De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en bijkomend in de toelichtingen tot de financiële overzichten de mate beschrijven waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bv. financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationaal stelsel die tevens de mate beschrijven waarin zij in overeenstemming zijn met *International Financial Reporting Standards*). Dergelijke beschrijving maakt bijkomende financiële informatie uit en wordt, zoals uiteengezet in paragraaf 47, beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten, en is bijgevolg gedekt door het oordeel van de auditor.

Vorm van het oordeel (Zie: Paragraaf 18-19)

A11. Er zijn mogelijk gevallen dat de financiële overzichten, hoewel opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door een stelsel gericht op getrouwe weergave, geen getrouwe weergave bereiken. Waar dit het geval is, kan het mogelijk zijn voor het management om bijkomende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen bovenop hetgeen op specifieke wijze als eis is gesteld door het stelsel, dan wel om in uiterst zeldzame omstandigheden af te wijken van een door het stelsel gestelde eis teneinde getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

A12. Het zal uiterst zeldzaam zijn voor de auditor om financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op overeenstemming, als misleidend te beschouwen indien, volgens ISA 210, de auditor bepaalde dat het stelsel aanvaardbaar is¹⁴.

Controleverklaring

A13. Een schriftelijke verklaring omvat zowel rapporten uitgebracht in *hard copy* formaat als rapporten die op elektronische wijze zijn tot stand gekomen.

A14. De bijlage omvat illustraties van controleverklaringen over financiële overzichten, waarin de elementen die in de paragrafen 21-42 zijn uiteengezet, zijn opgenomen.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd volgens de Internationale Controlestandaarden

Opschrift (Zie: Paragraaf 21)

A15. Een opschrift dat aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke auditor is, bijvoorbeeld, “Verklaring van een onafhankelijke auditor”, bevestigt dat de auditor alle relevante ethische voorschriften heeft nageleefd met betrekking tot onafhankelijkheid, en daardoor wordt de verklaring van de onafhankelijke auditor onderscheiden van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

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

Geadresseerde (Zie: Paragraaf 22)

A16. Wet- of regelgeving specificeert vaak aan wie de controleverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan degenen voor wie de verklaring werd opgesteld, vaak hetzij aan de aandeelhouders of aan degenen belast met governance binnen de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Inleidende paragraaf (Zie: Paragraaf 23)

A17. In de inleidende paragraaf wordt bijvoorbeeld gesteld dat de auditor de daarbij horende financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die omvatten [vermeld het opschrift van elk financieel overzicht dat de volledige set van financiële overzichten uitmaakt zoals vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waarbij de datum of periode wordt gespecificeerd die door elk financieel overzicht wordt gedekt] en verwijzend naar de samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en naar andere verklarende informatie.

A18. In het geval de auditor op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen ingesloten worden in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de auditor overwegen, indien de vorm van de presentatie die toelaat, om de nummers van de pagina's te onderkennen waarin de gecontroleerde financiële overzichten gepresenteerd zijn. Dit vormt een hulpmiddel voor de gebruikers om de financiële overzichten te onderkennen waaraan de controleverklaring gerelateerd is.

A19. Het oordeel van de auditor dekt de volledige set van financiële overzichten zoals gedefinieerd door het stelsel inzake financiële verslaggeving. In het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden bijvoorbeeld, omvatten de financiële overzichten : een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatie-overzicht eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, alsmede een samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige verklarende informatie. In bepaalde rechtsgebieden zou bijkomende informatie eveneens worden beschouwd als zijnde een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten (Zie: Paragraaf 26)

A20. ISA 200 verstrekt uitleg over het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, voor zover van toepassing, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd¹⁵. Het management en, voor zover van toepassing, van degenen belast met governance aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave waar dit relevant is. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor een dergelijke interne beheersing als het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance dat als noodzakelijk bepalen om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een referentie aan de beide verantwoordelijkheden, aangezien dit een hulpmiddel vormt om aan de gebruikers uitleg te verschaffen over het uitgangspunt op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

A21. Het is mogelijk dat er omstandigheden zijn waarin het voor de auditor passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management in paragraaf 26 toe te voegen teneinde de bijkomende 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.

A22. Paragraaf 26 is consistent met de vorm waarin de verantwoordelijkheden zijn overeengekomen in de opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van schriftelijk akkoord, zoals vereist op grond van ISA 210¹⁶. ISA 210 verschaft enige flexibiliteit door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance, in relatie tot financiële rapportering voorschrijft, de auditor mogelijk bepaalt dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden omvat die, naar het oordeel van de auditor, equivalent zijn qua uitkomst met die verantwoordelijkheden die zijn uiteengezet in ISA 210. Voor dergelijke equivalent zijnde verantwoordelijkheden is het mogelijk

¹⁵ ISA 200, paragraaf 13(j).

¹⁶ ISA 210, paragrafen 6(b)(i)-(ii).

dat de auditor gebruik maakt van de bewoordingen van de wet- of regelgeving om deze in de opdrachtbrief of in een andere vorm van schriftelijk akkoord, te beschrijven. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat deze bewoordingen tevens worden gebruikt in de controleverklaring teneinde de verantwoordelijkheden van het management zoals vereist op grond van paragraaf 26, te beschrijven.

A23. In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management beschrijven op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratieve boeken en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend deel van de interne beheersing (zoals gedefinieerd in ISA 315¹⁷) uitmaken, refereren de beschrijvingen in ISA 210 en in paragraaf 26 niet in het bijzonder daaraan.

Verantwoordelijkheid van de auditor

A24. De controleverklaring stelt dat het de verantwoordelijkheid is van de auditor om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen op basis van de controle, met als doel dit te contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

A25. De referentie aan de gebruikte standaarden maakt aan de gebruikers van de controleverklaring bekend dat de controle werd uitgevoerd volgens erkende standaarden.

A26. Volgens ISA 200 dient de auditor zich te onthouden van het vermelden in zijn verklaring dat de controle is uitgevoerd volgens de ISA's, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van ISA 200 en met alle andere voor de controle relevante ISA's¹⁸.

Oordeel van de auditor (Zie: Paragraaf 35-37)

¹⁷ ISA 315, "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving", paragraaf 4(c).

¹⁸ ISA 200, paragraaf 20.

A27. ISA 210 zet uiteen dat in bepaalde gevallen, wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de bewoordingen van de controleverklaring (die in het bijzonder het oordeel van de auditor omvat) voorschrijft gebruik makend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de ISA's. In deze omstandigheden 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 bijkomende uitleg in de controleverklaring een mogelijk verkeerd begrip kan mitigeren.

Indien de auditor tot de conclusie komt dat bijkomende uitleg in de controleverklaring een mogelijk verkeerd begrip niet kan mitigeren, is op grond van ISA 210 vereist dat de auditor de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij zou vereist zijn door wet- of regelgeving dit toch te doen. Volgens ISA 210 is een controle uitgevoerd overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving niet in overeenstemming met de ISA's. Dientengevolge neemt de auditor geen enkele referentie in de controleverklaring op aan het feit dat de controle werd uitgevoerd volgens de Internationale Controlestandaarden¹⁹.

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

A28. Of de zinsnede “geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten”, dan wel de zinsnede “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. In het geval wet- of regelgeving als eis stelt de van verschillende bewoordingen wordt gebruik gemaakt, heeft dit geen effect op hetgeen op grond van paragraaf 14 van deze ISA wordt vereist, met name om de getrouwe weergave van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave te evalueren.

¹⁹ ISA 210, paragraaf 21.

Beschrijving van informatie die de financiële overzichten presenteren

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

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit een effect kan hebben op het oordeel van de auditor

A30. Het onderkennen in het oordeel van de auditor van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is bedoeld om aan de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de auditor tot uitdrukking is gebracht; dit is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van paragraaf 14 in te perken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt onderkend in termen als:

“... in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*” of “... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde principes inzake administratieve verwerking ...”

A31. In het geval het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving of regelgevende voorschriften omvat, wordt het stelsel onderkend in termen als : “... in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards* en de door de vennootschappenwet van Rechtsgebied X gestelde eisen”. ISA 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgeving gestelde eisen”²⁰.

²⁰ ISA 210, paragraaf 18.

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

- (a) indien de financiële overzichten overeenstemmen met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dit is, dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel) en een oordeel dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijv. *International Financial Reporting Standards*). Deze oordelen kunnen op aparte wijze of in een aparte zin worden tot uitdrukking gebracht (bijv. de financiële overzichten geven een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde principes inzake administratieve verwerking en met *International Financial Reporting Standards*).
- (b) indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet in overeenstemming zijn met het andere stelsel, kan een niet aangepast oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijv. het nationale stelsel), doch een aangepast oordeel worden gegeven met betrekking tot het andere stelsel (bijv. *International Financial Reporting Standards*) volgens ISA 705.

A33. Zoals aangegeven in paragraaf A10, is het mogelijk dat financiële overzichten overeenstemming vertegenwoordigen met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en bijkomend toelichting verschaffen over de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Zoals uiteengezet in paragraaf A46 is dergelijke bijkomende informatie gedekt door het oordeel van de auditor aangezien het niet op duidelijk wijze kan worden gedifferentieerd van de financiële overzichten:

- (a) indien de toelichting met betrekking tot het in overeenstemming zijn met het andere stelsel misleidend is, wordt een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht volgens ISA 705.
- (b) indien de toelichting niet misleidend is, doch de auditor is van oordeel dat dit van een dergelijk belang is dat het fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers inzake de financiële overzichten, wordt een toelichtende paragraaf toegevoegd volgens ISA 706, waarbij de aandacht wordt getrokken op de toelichting.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie: Paragraaf 38-39)

A34. In een aantal rechtsgebieden kan de auditor bijkomende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over andere aangelegenheden die aanvullend zijn tot de verantwoordelijkheid van de auditor onder de ISA's om te rapporteren over de financiële overzichten. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de auditor kan worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij onder zijn aandacht komen gedurende de controle van de financiële overzichten. Op alternatieve wijze is het mogelijk dat de auditor wordt gevraagd om te rapporteren over bijkomende gespecificeerde werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals het adequaat zin van administratieve boeken en vastleggingen. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied geven vaak toelichtingen over de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot specifieke bijkomende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

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

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

Handtekening van de auditor (Zie: Paragraaf 40)

A37. De ondertekening door de auditor is hetzij in naam van het auditkantoor, hetzij in persoonlijke naam van de auditor, hetzij de beide, zoals passend is voor het specifieke rechtsgebied. In aanvulling tot de ondertekening door de auditor, kan het in bepaalde rechtsgebieden vereist zijn dat de auditor in de controleverklaring zijn professionele titel in het accountancy domein dan wel het feit dat de auditor of het kantoor, daar waar dit passend is, erkend werd door de passende instantie die in dat rechtsgebied de licenties verstrekt, bekend maakt.

Datum van de controleverklaring (Zie: Paragraaf 40)

A38. De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de auditor de effecten van gebeurtenissen en transacties in overweging heeft genomen waarvan hij kennis had en die zijn voorgekomen tot op die datum. De verantwoordelijkheid van de auditor voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in ISA 560²¹.

A39. Omdat het oordeel van de auditor wordt verstrekt over de financiële overzichten en deze overzichten onder de verantwoordelijkheid vallen van het management, is de auditor niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen tot op het moment waarop informatie werd verkregen die aantoont dat alle overzichten die de financiële overzichten uitmaken, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.

A40. In sommige rechtsgebieden onderkent de wet- of regelgeving de individuen en instanties (bijv. de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten uitmaken, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert deze het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de

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

financiële overzichten aantoon. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven door wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures in overweging genomen die de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governancestructuren gericht op het identificeren van de individuen en het orgaan met de autoriteit om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten uitmaken, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen onderkent de wet- of regelgeving het punt in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten waarop de controle verwacht wordt te zijn afgerond.

A41. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze worden bekendgemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de auditor om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten voor de doeleinden van de ISA's is de eerdere datum waarop degenen met de erkende autoriteit bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten uitmaken, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en dat degenen met de erkende autoriteit hebben gesteld dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Door wet-of regelgeving voorgeschreven controleverklaring

A42. ISA 200 zet uiteen dat van de auditor mogelijk vereist wordt om de door wet- of regelgeving gestelde eisen na te leven, in aanvulling tot de ISA's²². Wanneer dit het geval is, kan de auditor verplicht zijn om een lay-out of bewoording in de controleverklaring te gebruiken die verschilt van hetgeen in de ISA's wordt beschreven. Zoals uiteengezet in paragraaf 4, bevordert consistentie in de controleverklaring, in het geval de controle werd uitgevoerd volgens de ISA's, de geloofwaardigheid in de *global marketplace* door het gemakkelijker identificeerbaar maken van die controles die werden uitgevoerd in overeenstemming met globaal erkende standaarden. In het geval de verschillen tussen de door de wet-of regelgeving gestelde eisen en de ISA's enkel betrekking hebben op de in de controleverklaring gebruikte layout of de bewoording, en ten

²² ISA 200, paragraaf A55.

minste elk van de in paragraaf 43 (a)-(i) onderkende elementen in de controleverklaring zijn opgenomen, is het mogelijk dat de controleverklaring naar de ISA's verwijst. Dientengevolge wordt verwacht dat de auditor de vereisten van de ISA's heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de controleverklaring gebruikte layout en bewoording worden gespecificeerd door de rapporteringseisen gesteld door de wet- of regelgeving. In het geval de specifieke eisen gesteld in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met de ISA's, vormt het aannemen van de in deze ISA gebruikte layout of bewoording een hulpmiddel voor de gebruikers van de controleverklaring om gemakkelijker de controleverklaring te herkennen als een verklaring over een controle die volgens de ISA's is uitgevoerd. (ISA 210 behandelt omstandigheden waarin de wet- of regelgeving de layout of bewoording van de controleverklaring voorschrijft in termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de ISA's.)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd in overeenstemming met zowel de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als met de Internationale Controlestandaarden. (Zie: Paragraaf 44)

A43. De auditor kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle werd uitgevoerd volgens zowel de ISA's als de nationale controlestandaarden in het geval dat de auditor, in aanvulling tot het in overeenstemming zijn met de relevante nationale controlestandaarden, elke ISA die relevant is voor de controle naleeft²³.

A44. Een referentie aan zowel Internationale controlestandaarden als aan nationale controlestandaarden is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in de ISA's en die in de nationale controlestandaarden, dat de auditor ertoe zou brengen om een verschillend oordeel te vormen of om een toelichtende paragraaf die, in de bijzondere omstandigheden, door de ISA's vereist is, niet op te nemen. Zo verhinderen bijvoorbeeld bepaalde controlestandaarden de auditor om een toelichtende paragraaf op te nemen om de nadruk te leggen op een probleem inzake continuïteit, daar waar ISA 570 van de auditor vereist om een toelichtende paragraaf in dergelijke omstandigheden toe te voegen²⁴. In een dergelijk geval refereert de controleverklaring enkel aan de controlestandaarden (hetzij de Internationale Controlestandaarden, hetzij de nationale controlestandaarden) volgens dewelke de controleverklaring werd opgesteld.

²³ ISA 200, paragraaf A56.

²⁴ ISA 570, "Continuïteit", paragraaf 19.

Bijkomende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten (Zie: Paragraaf 46-47)

A45. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat wet- of regelgeving of standaarden als eis stellen dat de entiteit samen met de financiële overzichten bijkomende informatie presenteert, of de entiteit kan vrijwillig kiezen om deze informatie te presenteren, die niet is vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat bijkomende informatie wordt gepresenteerd teneinde het begrip van de gebruikers in verband met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te vergroten, dan wel om bijkomende uitleg te verschaffen van specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in hetzij bijkomende schema's, hetzij als bijkomende toelichtingen.

A46. Het oordeel van de auditor dekt bijkomende informatie die niet op duidelijke wijze kan worden gedifferentieerd van de financiële overzichten om redenen van de aard daarvan of van de wijze waarop dit wordt gepresenteerd. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn in het geval de toelichtingen de financiële overzichten een uitleg omvatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Het oordeel van de auditor zou tevens toelichtingen dekken of bijkomende schema's waarvoor een wederzijdse verwijzingen bestaan naar en van de financiële overzichten.

A47. In de inleidende paragraaf van de controleverklaring hoeft niet in het bijzonder te worden verwijzen naar de bijkomende informatie die door het oordeel van de auditor is gedekt in het geval de in de inleidende paragraaf opgenomen referentie aan de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die de financiële overzichten uitmaken, voldoende is.

A48. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet als eis stellen dat de bijkomende informatie wordt gecontroleerd, en dat het management beslist om niet aan de auditor te vragen om de bijkomende informatie in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten op te nemen.

A49. De evaluatie door de auditor van de vraag of de niet-gecontroleerde bijkomende informatie werd gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde gedekt door het oordeel van de auditor omvat, bijvoorbeeld, het geval dat informatie wordt

gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eender welke gecontroleerde bijkomende informatie, en of het op duidelijk wijze is aangegeven als “niet-gecontroleerd”.

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

- het verwijderen van de onderlinge verwijzingen tussen de financiële overzichten en de niet-gecontroleerde schema's of niet gecontroleerde toelichtingen, zodat de scheidingslijn tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is.
- het plaatsen van de niet-gecontroleerde bijkomende informatie buiten de financiële overzichten of, indien dat in de omstandigheden niet mogelijk is, ten minste het bijeenbrengen van de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen tot de financiële overzichten, en het op duidelijke wijze aangeven dat zij niet-gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die zich midden tussen de gecontroleerde toelichtingen bevinden kan verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.

A51. Het feit dat bijkomende informatie niet gecontroleerd is, ontnemt de auditor niet van zijn verantwoordelijkheid om die informatie door te nemen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde financiële overzichten te onderkennen. De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot niet-gecontroleerde bijkomende informatie zijn consistent met die verantwoordelijkheden die zijn beschreven in ISA 720²⁵.

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

Bijlage

(Zie: paragraaf A14)

Illustraties van controleverklaringen over financiële overzichten

- Illustratie 1: Een controleverklaring over financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers (bv. *International Financial Reporting Standards*).
- Illustratie 2: Een controleverklaring over financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op overeenstemming, opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers.
- Illustratie 3: Een controleverklaring over geconsolideerde financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op getrouwe weergave, opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers (bv. *International Financial Reporting Standards*).

Illustratie 1 :**De omstandigheden omvatten het volgende :**

- **Controle van een volledige set van financiële overzichten;**
- **De financiële overzichten zijn door het management van de entiteit opgesteld gericht op algemene doeleinden, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*;**
- **De voorwaarden van de controleopdracht zijn een weergave van de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**
- **In aanvulling tot de controle van de financiële overzichten, heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen onder lokale wetgeving.**

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Verklaring over de financiële overzichten²⁶

Wij hebben de bijhorende jaarrekening van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaat uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van de leiding voor de financiële overzichten

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van deze jaarrekening in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards* en voor dergelijke interne beheersing als het management dat als noodzakelijk bepalen om het opstellen mogelijk te maken van een jaarrekening die vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten.

²⁶ De subtitel “Verklaring over de jaarrekening” is niet nodig wanneer de tweede subtitel “Verklaring omtrent overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de Internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen beoordeelt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van de jaarrekening, gericht op het opzetten van werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit²⁷. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een beoordeling van de presentatie van de jaarrekening als geheel.

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

²⁷ Als de auditor tevens verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel inzake de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen beschouwt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn".

Oordeel

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

Rapportering over andere door wet- of regelgeving gestelde eisen

[Vorm en inhoud van dit onderdeel van de controleverklaring variëren, afhankelijk van het karakter van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor.]

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

Illustratie 2 :**De omstandigheden omvatten het volgende:**

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

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Verklaring over de financiële overzichten²⁸

Wij hebben de bijhorende jaarrekening van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaat uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van de leiding voor de financiële overzichten

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen van deze jaarrekening in overeenstemming met Wetgeving XYZ en voor dergelijke interne beheersing als het management dat als noodzakelijk bepalen om het opstellen mogelijk te maken van een jaarrekening die vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten.

²⁸ De subtitel “Verklaring over de jaarrekening” is niet nodig wanneer de tweede subtitel “Verklaring omtrent overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de Internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen beoordeelt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van de jaarrekening, gericht op het opzetten van werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit²⁹. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een beoordeling van de presentatie van de jaarrekening als geheel.

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

²⁹ Als de auditor tevens verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel inzake de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen beschouwt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn".

Oordeel

Naar ons oordeel is de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met Wetgeving XYZ van Rechtsgebied X.

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

DRAFT

Illustratie 3 :

De omstandigheden omvatten het volgende :

- **Controle van geconsolideerde financiële overzichten die door het maangement van de moedermaatschappij zijn opgesteld voor een algemeen doel, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*;**
- **De voorwaarden van de controleopdracht zijn een weergave van de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;**
- **In aanvulling tot de controle van de geconsolideerde financiële overzichten, heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen onder lokale wetgeving.**

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Verklaring over de financiële overzichten³⁰

Wij hebben de bijhorende geconsolideerde jaarrekening van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaat uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van de leiding voor de financiële overzichten

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van deze geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards* en voor dergelijke interne beheersing als het management dat als noodzakelijk bepalen om het opstellen mogelijk te maken van de geconsolideerde jaarrekening die vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten.

³⁰ De subtitel “Verklaring over de jaarrekening” is niet nodig wanneer de tweede subtitel “Verklaring omtrent overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze geconsolideerde jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de Internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de geconsolideerde jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde jaarrekening als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen beoordeelt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van de geconsolideerde jaarrekening, gericht op het opzetten van werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit⁽³¹⁾. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een beoordeling van de presentatie van de geconsolideerde jaarrekening als geheel.

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

Oordeel

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld (dan wel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave) van de financiële positie van

³¹ Als de auditor tevens verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel inzake de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen beschouwt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn".

vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen per 31 december 20X1, en van hun financiële prestaties en kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*.

Rapportering over andere door wet- of regelgeving gestelde eisen

[Vorm en inhoud van dit onderdeel van de controleverklaring variëren, afhankelijk van het karakter van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor.]

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]