

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 705**AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE VERKLARING VAN DE
ONAFHANKELIJKE AUDITOR**

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

INHOUDSOPGAVE

	paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA.....	1
Soorten van aangepaste oordelen	2
Ingangsdatum	3
Doelstelling	4
Definities	5
Vereisten	
Omstandigheden waarbij een aanpassing van het oordeel van de auditor noodzakelijk is	6
Het bepalen van het soort van aanpassing van het oordeel van de auditor	7-15
Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast.....	6-27
Communicatie met degenen belast met governance	28
Toepassingsgerichte en overige verklarende informatie	
Soorten van aangepaste oordelen	A1
Aard van afwijkingen van materieel belang.....	A2-A7
Aard van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	A8-A12
Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ten gevolge van een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard	A13-A15
Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding	A16
Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast.....	A17-A24
Communicatie met degenen belast met governance	A25
Bijlage: voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 705, “Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor” 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”.

DRAAFT

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om een juiste verklaring af te geven wanneer de auditor, bij het vormen van een oordeel in overeenstemming met ISA 700¹, concludeert dat een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële overzichten noodzakelijk is.

Soorten van aangepaste oordelen

2. Deze ISA stelt drie soorten van aangepaste oordelen vast, te weten: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welk soort van aangepast oordeel juist is, hangt af van: (Zie: paragraaf A1)

- (a) de aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing, te weten, of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten dan wel, in het geval van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten; en
- (b) het oordeel van de auditor over de vraag of de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de financiële overzichten af te bakenen zijn.

Ingangsdatum

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

¹ ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten"

Doelstelling

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

Definities

5. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- (a) met een niet af te bakenen effect – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt om de gevolgen te beschrijven van afwijkingen voor de financiële overzichten of de mogelijke gevolgen van afwijkingen voor de financiële overzichten, indien aanwezig, die onontdekt zijn als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder gevolgen voor de financiële overzichten met een niet af te bakenen effect vallen die gevolgen die, naar het oordeel van de auditor:
 - (i) zich niet beperken tot specifieke onderdelen, rekeningen of aspecten van de financiële overzichten;
 - (ii) indien ze zich daartoe wel beperken, betrekking hebben of kunnen hebben op een substantieel deel van de financiële overzichten; of
 - (iii) met betrekking op toelichtingen, van wezenlijk belang zijn voor het inzicht van gebruikers van de financiële overzichten;
 - (b) aangepast oordeel – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

Vereisten

Omstandigheden waarbij een aanpassing van het oordeel van de auditor noodzakelijk is

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

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

Oordeel met beperking

7. De auditor dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
 - (a) de auditor, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, tot de conclusie komt dat afwijkingen (afzonderlijk of in totaal) van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar dat hun effect wel af te bakenen is; of
 - (b) de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren, maar de auditor concludeert dat de eventuele mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten mogelijkterwijs van materieel belang zijn, maar wel af te bakenen zijn.

Afkeurend oordeel

8. De auditor dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen indien de auditor, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen (afzonderlijk of in totaal) zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede een niet af te bakenen effect daarop hebben.

Oordeelonthouding

9. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren en de auditor concludeert dat de mogelijke gevolgen van eventuele onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een niet af te bakenen effect zouden kunnen hebben.

10. De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden meespelen, de auditor concludeert dat, niettegenstaande het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke wisselwerking tussen de onzekerheden en het cumulatieve effect dat ze kunnen hebben op de financiële overzichten.

Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ten gevolge van een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard

11. Indien de auditor na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking heeft opgelegd aan de reikwijdte van de controle waarbij de auditor het waarschijnlijk acht dat deze zal resulteren in 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 beperking zoals genoemd in paragraaf 11 weigert op te heffen, dient de auditor de aangelegenheid te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit², alsmede te bepalen of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

² ISA 260, “Communicatie met degenen belast met governance”, paragraaf 13.

13. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de implicaties daarvan als volgt te bepalen:

- (a) indien de auditor concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang maar weldegelijk af te bakenen zouden kunnen zijn, dient de auditor een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
- (b) indien de auditor concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als niet af te bakenen zouden kunnen zijn, waardoor een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie te communiceren, dient de auditor: (Zie: paragraaf A13-A14)
 - (i) de controleopdracht terug te geven, indien dit uitvoerbaar en onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
 - (ii) een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, indien het teruggeven van de controleopdracht niet uitvoerbaar of mogelijk is alvorens de controleverklaring te verstrekken.

14. Indien de auditor de controleopdracht teruggeeft, zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient de auditor, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden aan degenen belast met governance te communiceren betreffende alle tijdens de controle onderkende afwijkingen die geleid zouden hebben tot een aanpassing van het oordeel. (Zie: paragraaf A15)

Andere overwegingen betreffende een afkeurend oordeel of oordeelonthouding

15. Indien 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 één financieel overzicht of over één of meerdere specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde

verklaring³ in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de auditor over de financiële overzichten als geheel. (Zie: paragraaf A16)

Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing

16. Wanneer de auditor het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient de auditor in aanvulling op de specifieke elementen die vereist worden door ISA 700, tevens een paragraaf in de controleverklaring op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid. De auditor dient deze paragraaf onmiddellijk vóór de oordeelsparagraaf in de controleverklaring te plaatsen en de titel “Onderbouwing van het oordeel met beperking,” “Onderbouwing van het afkeurend oordeel,” of “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, naar gelang van de situatie, te hanteren. (Zie: paragraaf A17)

17. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van toelichtingen waarin kwantitatieve gegevens zijn opgenomen), dient de auditor in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel een beschrijving en een kwantificering op te nemen van de financiële gevolgen van de afwijking, tenzij dit vanuit praktisch oogpunt niet mogelijk is. Indien het vanuit praktisch oogpunt niet mogelijk is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de auditor dit te vermelden in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel. (Zie: paragraaf A18)

18. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op toelichtingen waarin beschrijvingen zijn opgenomen, dient de auditor in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.

³ ISA 805, “Controles van aparte financiële overzichten, en specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht”, behandelt omstandigheden waarbij de auditor de opdracht heeft gekregen een afzonderlijk oordeel over één of meerdere elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

19. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op het niet toelichten van informatie waarvan vereist is dat deze wel toegelicht wordt, dient de auditor:

- (a) het ontbreken van de toelichting te bespreken met degenen belast met governance;
- (b) de aard van de weggelaten informatie te beschrijven in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel; en
- (c) tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving, de weggelaten toelichtingen op te nemen, wanneer het vanuit praktisch oogpunt mogelijk is dit te doen en de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de weggelaten informatie. (Zie: paragraaf A19)

20. Indien de aanpassing het resultaat is van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de redenen voor dit niet in staat zijn op te nemen in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel.

21. Zelfs indien de auditor een afkeurend oordeel of oordeelonthouding over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht, dient de auditor in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden, waarvan de auditor op de hoogte is, die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie: paragraaf A20)

Oordeelsparagraaf

22. Wanneer de auditor het oordeel aanpast, dient de auditor naar gelang van de situatie de titel “Oordeel met beperking”, “Afkeurend oordeel”, of “Oordeelonthouding” te hanteren voor de oordeelsparagraaf. (Zie: paragraaf A21, A23-A24)

23. Wanneer de auditor een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, dient de auditor in de oordeelsparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel, met uitzondering van de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf “Onderbouwing voor het oordeel met beperking”:

- (a) de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een toegepast stelsel gericht op getrouwe weergave; of
- (b) de financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een toegepast stelsel gericht op overeenstemming.

Indien de aanpassing het gevolg is van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de overeenkomstige bewoordingen “met uitzondering van de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid(heden)...” te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie: paragraaf A22)

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

- (a) de financiële overzichten niet op getrouwe wijze worden weergegeven (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een toegepast stelsel gericht op getrouwe weergave; of
- (b) de financiële overzichten niet zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een toegepast stelsel gericht op overeenstemming.

25. Wanneer de auditor een oordeelonthouding formuleert als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor in de oordeelsparagraaf te vermelden dat:

- (a) vanwege het belang van de in de paragraaf “Onderbouwing voor de oordeelonthouding” beschreven aangelegenheid(heden), de auditor niet in staat is geweest voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te kunnen baseren; en dat, derhalve,
- (b) de auditor geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

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

26. Wanneer de auditor een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de auditor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor te wijzigen teneinde te vermelden dat de auditor van mening is dat de controle-informatie die de auditor heeft verkregen voldoende en geschikt is om daarop het aangepaste oordeel van de auditor te kunnen baseren.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor wanneer de auditor een oordeelonthouding formuleert

27. Wanneer de auditor een oordeelonthouding formuleert als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de inleidende paragraaf van de controleverklaring te wijzigen teneinde te vermelden dat de auditor de opdracht had gekregen de financiële overzichten te controleren. De auditor dient tevens de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de auditor te wijzigen, evenals de beschrijving van de reikwijdte van de controle teneinde alleen het volgende te vermelden: “Het is onze verantwoordelijkheid om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, gebaseerd op het uitvoeren van de controle volgens de Internationale Controlestandaarden. Echter vanwege de in de paragraaf “Onderbouwing voor de oordeelonthouding” beschreven aangelegenheid(heden) waren wij niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een oordeel over de financiële overzichten te kunnen baseren.”

Communicatie met degenen belast met governance

28. Wanneer de auditor verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient de auditor aan degenen belast met governance de omstandigheden te communiceren die geleid hebben tot de verwachte aanpassing alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing. (Zie: paragraaf A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende informatie

Soorten van aangepaste oordelen (Zie: paragraaf 2)

A1. Onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de auditor toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing, alsmede de mate waarin de effecten of mogelijke effecten voor de financiële overzichten af te bakenen zijn, invloed heeft op het soort oordeel dat tot uitdrukking gebracht.

<i>Aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing</i>	<i>De oordeelsvorming van de auditor over de afbakening van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten</i>	
	<i>Van materieel belang maar weldegelijk af te bakenen</i>	<i>Van materieel belang en niet af te bakenen</i>
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Aard van afwijkingen van materieel belang (Zie: paragraaf 6(a))

A2. ISA 700 vereist dat de auditor, teneinde een oordeel te vormen over de financiële overzichten, concludeert of een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten⁴. Deze

⁴ ISA 700, paragraaf 11.

conclusie houdt rekening met de evaluatie van de auditor van eventuele ongecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten in overeenstemming met ISA 450⁵.

A3. ISA 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het aantal, de classificatie, presentatie of een toelichting van een post uit de financiële overzichten en het aantal, de classificatie, presentatie of een toelichting die voor de post vereist is teneinde deze in overeenstemming te brengen met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan derhalve ontstaan met betrekking tot:

- (a) de geschiktheid van de gekozen grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- (b) de toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving; of
- (c) de geschiktheid of het adequaat zijn van in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Juistheid van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

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

- (a) de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
- (b) de financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven dat een getrouwe weergave wordt bereikt.

A5. Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor het verwerken en toelichten van veranderingen in grondslagen voor de financiële verslaggeving. In het geval dat de entiteit haar keuze van significante stelsels inzake financiële verslaggeving gewijzigd heeft, kan mogelijk een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan indien de entiteit niet voldaan heeft aan deze vereisten.

Toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

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

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

- (a) wanneer het management de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet op consistente wijze met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet op consistente wijze heeft toegepast over verslagperioden dan wel op gelijksoortige transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
- (b) als gevolg van de toepassingsmethode voor de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

Geschiktheid of niet adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten

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

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

Aard van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (zie: paragraaf 6(b))

A8. Het niet in staat zijn van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (wat ook wordt aangeduid als een beperking in de uitvoering van de controle) kan ontstaan door:

- (a) omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;

- (b) omstandigheden betreffende de aard of tijdsfasering van de werkzaamheden van de auditor; of
- (c) beperkingen opgelegd door het management.

A9. Het niet in staat zijn om een bepaalde werkzaamheden uit te voeren vormt geen beperkingen in de uitvoering van een controle indien de auditor in staat is door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Indien dit niet mogelijk is zijn de vereiste werkzaamheden van paragraaf 7(b) en 10 naar gelang van de situatie van toepassing. Beperkingen opgelegd door het management kunnen andere gevolgen voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor de inschatting van de auditor van frauderisico's en het overwegen van de voortzetting van de controleopdracht.

A10. Tot de voorbeelden van omstandigheden die buiten de invloedssfeer van de entiteit vallen behoren situaties waarin:

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

A11. Tot de voorbeelden van omstandigheden met betrekking tot de aard of tijdsfasering van de werkzaamheden van de auditor behoren situaties waarin:

- de entiteit verplicht is de vermogensmutatiemethode te gebruiken voor een verbonden entiteit, en de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de financiële informatie van de verbonden entiteit om te kunnen evalueren of de vermogensmutatiemethode op juiste wijze is toegepast;
- het tijdstip van de benoeming als auditor zodanig is dat de auditor niet in staat is om de voorraadopname waar te nemen;
- de auditor vaststelt dat het uitvoeren van alleen gegevensgerichte werkzaamheden niet voldoende is, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

A12. Tot de voorbeelden van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking aan de reikwijdte van de controle behoren situaties waarin:

- het management weerhoudt de auditor van het observeren van de voorraadopname;
- het management weerhoudt de auditor van het verzoeken om externe bevestiging van bepaalde rekeningsaldi.

Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking nadat de auditor de opdracht heeft aanvaard (Zie: paragraaf 13(b)-14)

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

A14. In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven indien de auditor door wet- en regelgeving verplicht wordt de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een auditor die is benoemd om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn voor rechtsgebieden waar de auditor is benoemd om de financiële overzichten die gaan over een bepaalde periode te controleren, of die is benoemd voor een bepaalde periode en het verboden is om de controleopdracht terug te geven voordat respectievelijk de controle van deze financiële overzichten is voltooid dan wel voor het einde van de periode. De auditor kan het tevens noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen⁶.

A15. Wanneer de auditor concludeert dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan er een professionele of een door wet- en regelgeving gestelde eis bestaan voor de auditor om aangelegenheden die

⁶ ISA 706, “Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor”, paragraaf A5.

betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht te communiceren aan de regelgevende instanties of de eigenaren van de entiteit.

DRAFT

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding
(Zie: paragraaf 15)

A16. Hierna volgen voorbeelden van omstandigheden van verslaggeving die niet in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de auditor:

- het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld onder een gegeven stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten onder een ander stelsel inzake financiële verslaggeving⁷
- het formuleren van een oordeelonthouding betreffende de resultaten, alsmede voor zover relevant de kasstromen, alsmede van een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (zie ISA 510⁸). In dit geval heeft de auditor geen oordeelonthouding geformuleerd over de financiële overzichten als geheel.

Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast

Paragraaf over de Onderbouwing voor de aanpassing (Zie: paragraaf 16-17, 19(b), 21)

A17. Consistentie in de controleverklaring vormt een hulpmiddel voor de gebruikers om het begrip van gebruikers te bevorderen en om ongebruikelijke omstandigheden te onderkennen wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel, alsmede in de beschrijving van de onderbouwing voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als de inhoud van de controleverklaring derhalve gewenst.

A18. Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de auditor kan beschrijven in de paragraaf “Onderbouwing voor de aanpassing” in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de belasting over de winst, voor de winst vóór belasting, voor de nettowinst en voor het eigen vermogen indien de voorraden te hoog zijn weergegeven.

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

⁸ ISA 510, “Eerste uitvoering van controle-opdrachten - openingsaldi”, paragraaf 10.

A19. Het toelichten van de achterwege gelaten informatie in de paragraaf “Onderbouwing voor de aanpassing” zou niet uitvoerbaar zijn indien:

- (a) de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld, of de toelichtingen om een andere reden niet direct beschikbaar zijn voor de auditor; of
- (b) naar het oordeel van de auditor de toelichtingen in verhouding tot de controleverklaring veel te omvangrijk zouden zijn.

A20. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die een bepaalde in de paragraaf “Onderbouwing voor de beperking” beschreven aangelegenheid betreft, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van overige onderkende aangelegenheden die anders een aanpassing van het oordeel van de auditor zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke overige aangelegenheden waarvan de auditor op de hoogte is, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Oordeelsparagraaf (Zie: paragraaf 22-23)

A21. Het opnemen van deze paragraafhoofding maakt het voor de lezer duidelijk dat het oordeel van de auditor aangepast is en geeft het type van de aanpassing aan.

A22. In het geval de auditor een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt zou het niet passend zijn om bewoordingen in de oordeelsparagraaf te gebruiken zoals “met de hieraan voorafgaande uitleg” of “afhankelijk van het feit of” aangezien deze onvoldoende duidelijk en krachtig zijn.

Illustraties van controleverklaringen

A23. De illustraties 1 and 2 in Bijlage omvatten controleverklaringen met respectievelijk een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel, om redenen dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten.

A24. Illustratie 3 in Bijlage omvat een controleverklaring met een oordeel met beperking, om redenen dat de auditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Illustratie 4 omvat een oordeelonthouding omwille van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één bepaald element van de financiële overzichten. Illustratie 5 omvat een oordeelonthouding omwille van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten. In elk van de twee laatste gevallen zijn de mogelijke effecten van deze onmogelijkheid op de financiële overzichten zowel van materieel belang als niet af te bakenen.

Communicatie met degenen belast met governance (Zie: paragraaf 28)

A25. Het communiceren aan degenen belast met governance van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de auditor en van de voorgestelde bewoording van de aanpassing maakt het mogelijk:

- (a) voor de auditor om degenen belast met governance in te lichten over de bedoelde aanpassing(en) en de redenen van (of de omstandigheden die leiden tot) de aanpassing(en);
- (b) voor de auditor om zich te wenden tot degenen belast met governance inzake de feiten die betrekking hebben op de omstandigheden die aanleiding geven tot de verwachte aanpassing(en), dan wel om aangelegenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat als dusdanig te bevestigen; en
- (c) voor degenen belast met governance om, daar waar dit passend is, de opportuniteit te hebben om aan de auditor verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geven tot de verwachte aanpassing(en).

(Voorbeelden worden later vertaald)