

Internationale controlestandaard (herzien)

ISA 800 (herzien)

*bijzondere overwegingen - controles
van financiële overzichten die zijn
opgesteld in overeenstemming met
stelsels voor bijzondere doeleinden*



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

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

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

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

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, werd in 2022 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA 800 (herzien) werd in 2023 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal. IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden* © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden* © 2025 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*.

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

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

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800 (HERZIEN)

BIJZONDERE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN DIE ZIJN OPGESTELD IN OVEREENSTEMMING MET STELSELS VOOR BIJZONDERE DOELEINDEN

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

(*) De wijzigingen in de huidige Nederlandse versie van de ISA 800 ten opzichte van de vorige versie van 2009 hebben voornamelijk betrekking op de inhoud van het rapport dat op basis van de ISA 700 (herzien) is opgesteld, evenals bepaalde bepalingen uit de normen ISA 260 (herzien), 570 (herzien), 705 (herzien) en 706 (herzien).

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1-3
Ingangsdatum	4
Doelstelling	5
Definities	6-7
Vereisten	
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht.....	8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	9-10
Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren	11-14
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden	Error! Reference source not found. -A4
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht.....	A5-A8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	Error! Reference source not found. -A12
Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren.....	Error! Reference source not found. -A21
Bijlage :	Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke auditor betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

International Standard on Auditing (ISA) 800 (herzien), Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. De *International Standards on Auditing* (ISA's) in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze ISA behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van die ISA's bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
2. Deze ISA is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden. ISA 805 (herzien)¹ behandelt speciale overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een specifiek(e) element, rekening of item van een financieel overzicht.
3. Deze ISA doet geen afbreuk aan de vereisten van de andere ISAs; noch behandelt deze ISA alle speciale overwegingen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

5. De doelstelling van de auditor bij het toepassen van de ISA's bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze behandelen van de speciale overwegingen die relevant zijn voor:
 - a) de aanvaarding van de opdracht;
 - b) het plannen en uitvoeren van die opdracht; en
 - c) het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.

Definities

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
 - a) Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden. (Zie Par. A4)
 - b) Stelsel voor bijzondere doeleinden – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn.² (Zie Par. A1, tot en met A4)
7. Met de term 'financiële overzichten' wordt in deze ISA aangeduid 'een volledige set van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat. Verwijzing naar 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden' omvat de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

¹ ISA 805 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*

² ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de international standard on auditing*, paragraaf 13(a)

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8. ISA 210 vereist van de auditor om de aanvaardbaarheid te bepalen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.³ Bij een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de auditor inzicht te verwerven in: (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)
- a) het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;
 - b) de beoogde gebruikers; en
 - c) de door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

9. ISA 200 vereist van de auditor om alle ISA's die relevant zijn voor de controle na te leven.⁴ Bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de auditor te bepalen of het toepassen van de ISA's speciale overweging vereist in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A9, A10, A11 en A12)
10. ISA 315 (herzien in 2019) vereist van de auditor om inzicht te verwerven in de keuze en de toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit.⁵ Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van een contract, dient de auditor inzicht te verwerven in alle significante interpretaties van het contract die het management heeft gemaakt bij het opstellen van die financiële overzichten. Een interpretatie is significant als het aannemen van een andere redelijke interpretatie een van materieel belang zijnde verschil zou opleveren in de informatie zoals deze is weergegeven in de financiële overzichten.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11. Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de auditor de vereisten zoals omschreven in ISA 700 (herzien)⁶ toe te passen. (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A18 en A19)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

12. ISA 700 (herzien) vereist van de auditor om te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze naar het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving verwijzen danwel dit beschrijven.⁷ Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in een contract dient de auditor te evalueren of de financiële overzichten alle significante interpretaties van het contract waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd op adequate wijze beschrijven.
13. ISA 700 (herzien) behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring **inclusief de specifieke volgorde voor bepaalde elementen**. In het geval van een controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden:
- a) dient de controleverklaring tevens het doel te beschrijven waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers, dan wel te verwijzen naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die deze informatie bevat; en

³ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, lid 6 a).

⁴ ISA 200, paragraaf 18

⁵ ISA 315 (herzien in 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, lid 19 b).

⁶ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

⁷ ISA 700 (herzien), paragraaf 15.

- b) indien het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten, dient de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management ⁸ voor de financiële overzichten tevens te verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

14. De controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten die de lezers van de controleverklaring erop attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat de financiële overzichten derhalve ongeschikt kunnen zijn voor een ander doel. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 6)

- A1. Voorbeelden van stelsels voor bijzondere doeleinden zijn:
- fiscale verslaggevingsgrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
 - een verslaggeving op kasbasis voor kasstroominformatie die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
 - de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
 - de bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.
- A2. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij een stelsel voor bijzondere doeleinden is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (*standards setting organization*) dan wel gebaseerd is op wet- of regelgeving, maar dat niet voldoet aan alle vereisten van dat stelsel. Een voorbeeld is een contract dat van financiële overzichten vereist om te worden opgesteld overeenkomstig de meeste, maar niet alle, vereisten van de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X. Wanneer het bovenstaande in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, is het niet passend om in de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is opgenomen, te laten uitschijnen dat deze volledig voldoen aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (*standards setting organization*) dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld. In bovenstaand voorbeeld van het contract is het aangewezen dat de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verwijst naar de bepalingen inzake financiële verslaggeving van het contract, en niet naar de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X.
- A3. In de omstandigheden zoals beschreven in paragraaf A2 hoeft het voor bijzondere doeleinden niet noodzakelijkerwijs een getrouw-beeld-stelsel te zijn, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving waarop het gebaseerd is wel een getrouw-beeld-stelsel is. De reden daarvoor is dat het stelsel voor bijzondere doeleinden mogelijk niet voldoet aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (*standards setting organization*) heeft uitgevaardigd, dan wel op grond van wet- of regelgeving, is vastgesteld om te komen tot een getrouw beeld van de financiële overzichten.
- A4. Het is mogelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden, de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt. In dergelijke omstandigheden kunnen die financiële overzichten gebruikt worden door anderen dan degenen

⁸ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

voor wie het stelsel inzake financiële verslaggeving is opgezet. Ondanks de ruime verspreiding van de financiële overzichten in die omstandigheden worden de financiële overzichten in het kader van de ISA's nog altijd beschouwd als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De in paragraaf 13 en 14 gestelde vereisten zijn bedoeld om misverstanden te voorkomen over het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegelaten of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in de individuele financiële overzichten zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen.⁹

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 8)

- A5. Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers de belangrijkste factoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A6. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn vastgesteld door een organisatie die bevoegd is of erkend wordt om standaarden voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden uit te vaardigen. In dat geval worden die standaarden als aanvaardbaar beschouwd voor dat doel indien de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarin de zienswijzen van relevante belanghebbenden overwogen en beschouwd worden. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven dat door het management gebruikt dient te worden bij het opstellen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor een bepaalde soort entiteit. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld bepalingen inzake financiële verslaggeving vaststellen om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder. Indien er geen aanleiding is om het tegendeel aan te nemen, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar geacht voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die door een dergelijke entiteit worden opgesteld.
- A7. Wanneer de standaarden voor financiële verslaggeving waarnaar in paragraaf A6 wordt verwezen, worden aangevuld met vereisten op grond van wet- of regelgeving, vereist ISA 210 van de auditor om te bepalen of er tegenstrijdigheden bestaan tussen de standaarden inzake financiële verslaggeving en de aanvullende vereisten en schrijft ISA 210 de acties voor die de auditor moet ondernemen indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan.¹⁰
- A8. In het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de bepalingen inzake financiële verslaggeving opgenomen zijn van een contract, dan wel andere bronnen dan de in paragraaf A6 en A7 genoemde. In dat geval wordt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden van de opdracht bepaald door na te gaan of het stelsel blijkt geeft van kenmerken die gewoonlijk aanwezig zijn in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving zoals omschreven in bijlage 2 van ISA 210. In geval van een stelsel voor bijzondere doeleinden is voor een bepaalde opdracht het relatieve belang van elk van de kenmerken zoals die gewoonlijk in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving aanwezig zijn een zaak van professionele oordeelsvorming. De verkoper en de koper kunnen ten behoeve van het vaststellen van de intrinsieke waarde van een entiteit op de datum van de verkoop van die entiteit bijvoorbeeld overeen zijn gekomen dat zeer voorzichtige schattingen van voorzieningen voor oninbare vorderingen in hun geval passend zijn, ook al is dergelijke financiële informatie niet neutraal in vergelijking met informatie die is opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle (Zie Par. 9)

- A9. ISA 200 vereist van de auditor om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid, verband houdend met controleopdrachten van financiële overzichten, en (b) alle ISA's die relevant zijn voor de controle. ISA 200 vereist eveneens van de auditor om zich te houden aan elk van de vereisten van een ISA, tenzij in het geval van de controle de gehele ISA niet relevant is of een vereiste niet relevant is omdat die

⁹ ISA 200, lid 13 f).

¹⁰ ISA 210, paragraaf 18.

voorwaardelijk is en aan de voorwaarde niet wordt voldaan. In uitzonderlijke gevallen kan de auditor het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een ISA door alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het doel van de betreffende vereiste te bereiken.¹¹

- A10. Het toepassen van sommige van de vereisten van de ISA's bij de controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kan speciale overwegingen van de auditor vereisen. In ISA 320 zijn bijvoorbeeld oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor gebruikers van de financiële overzichten gebaseerd op de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van de gebruikers als groep.¹² In het geval van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- A11. Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een contract, kan het management met de beoogde gebruikers een grenswaarde overeenkomen waar beneden tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen niet zullen worden gecorrigeerd of anderszins worden aangepast. Het bestaan van een dergelijke grenswaarde ontslaat de auditor echter niet van de verplichting om overeenkomstig ISA 320 de materialiteit te bepalen in overeenstemming met ISA 320 ten behoeve van het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.
- A12. ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om te bepalen wie de geschikte personen zijn binnen de governance structuur van de entiteit om mee te communiceren.¹³ ISA 260 (herzien) merkt op dat in sommige gevallen alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en de toepassing van de communicatievereisten aangepast is om deze positie te erkennen.¹⁴ Wanneer ook een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt opgesteld door de entiteit, is het mogelijk dat de perso(n)en verantwoordelijk voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet dezelfde is (zijn) als de met governance belaste personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren (Zie Par. 11)

- A13. De bijlage van deze ISA bevat voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke auditor betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Andere voorbeelden van controleverklaringen kunnen relevant zijn voor het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden (zie bijvoorbeeld de bijlagen van ISA 700 (herzien), ISA 705 (herzien)¹⁵ ISA 570 (herzien)¹⁶, ISA 720 (herzien)¹⁷ en ISA 706 (herzien)¹⁸).

Toepassing van ISA 700 (herzien) wanneer er wordt gerapporteerd over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

- A14. Paragraaf 11 van deze ISA legt uit dat van de auditor wordt vereist om ISA 700 (herzien) toe te passen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Hierbij is van de auditor ook vereist om de rapporteringsvereisten in andere ISA's toe te passen en kan hij de bijzondere overwegingen die worden behandeld in paragrafen A15, A16, A17, A18 en A19 hieronder nuttig achten.

Continuïteit

- A15. Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen al dan niet zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving waarvoor de continuïteitsveronderstelling relevant is (bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag).¹⁹ Afhankelijk van de vraag of de

¹¹ ISA 200, paragraaf 14, 18, 22 et 23.

¹² ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

¹³ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*.

¹⁴ ISA 260 (herzien)

¹⁵ ISA 705 (herzien), *Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

¹⁶ ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

¹⁷ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

¹⁸ ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

¹⁹ ISA 570 (herzien), paragraaf 2.

continuïteitsveronderstelling relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, kan het noodzakelijk zijn om de vereiste beschrijving in de controleverklaring van de respectievelijke verantwoordelijkheden van het management²⁰ en de auditor met betrekking tot continuïteit aan te passen. Het kan ook noodzakelijk zijn om de beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van de auditor waar nodig aan te passen afhankelijk van hoe ISA 570 (herzien) van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht.²¹

Kernpunten van de controle

A16. ISA 700 (herzien) vereist van de auditor om materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met 701²² voor de controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden beursgenoteerde ondernemingen. Voor controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is ISA 701 alleen van toepassing wanneer communicatie van de en kernpunten van de controle in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden vereist is op grond van wet- of regelgeving of de auditor anderszins besluit om de kernpunten van de controle te communiceren. Wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, is ISA 701 in zijn totaliteit van toepassing.²³

Andere informatie

A17. ISA 720 (herzien) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie. In de context van deze ISA worden rapporten die de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden bevatten of daarmee samengaan, waarvan het doel is om eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, beschouwd als jaarverslagen voor de doelstelling van ISA 720 (herzien). In het geval van financiële overzichten die zijn opgesteld met gebruikmaking van een stelsel voor bijzondere doeleinden, omvat de term 'soortgelijke belanghebbenden' de specifieke gebruikers waarvan in de financiële informatiebehoefte wordt voorzien door het stelsel voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden op te stellen. Wanneer de auditor vaststelt dat de entiteit van plan is om een dergelijk rapport uit te brengen, zijn de vereisten van ISA 720 (herzien) van toepassing op de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

Naam van de opdrachtpartner

A18. Het vereiste in ISA 700 (herzien) voor de auditor om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring is ook van toepassing op controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden beursgenoteerde ondernemingen.²⁴ Van de auditor kan op grond van wet- of regelgeving vereist zijn om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring of hij kan anderszins besluiten om dit te doen als hij rapporteert over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor andere entiteiten dan beursgenoteerde ondernemingen.

Opnemen van een verwijzing naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden

A19. De auditor kan het gepast achten om in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden of naar de aangelegenhe(i)d(en) die daarin is(zijn) gerapporteerd (zie ISA 706 (herzien)).²⁵ De auditor kan het bijvoorbeeld gepast achten om in de controleverklaring over de financiële

²⁰ ISA 700 (herzien), lid 34 b) et paragraaf A48.

²¹ ISA 700 (herzien), lid 39 b)iv).

²² ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijk auditor*.

²³ ISA 700 (herzien), paragraaf 31.

²⁴ ISA 700 (herzien), paragraaf 45 en A56 tot A58.

²⁵ ISA 706 (herzien), paragraaf 10 et 11.

overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar een sectie Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit die is opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 14)

A20. De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen attendeert de auditor de gebruikers van de controleverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat zij derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor een ander doel door een paragraaf Benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen. ISA 706 (herzien) vereist dat deze paragraaf wordt opgenomen in een aparte sectie van de controleverklaring met een geschikte titel die de term 'Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid' bevat.²⁶

Beperking van verspreiding of gebruik (Zie Par. 14)

A21. Naast de waarschuwing zoals vereist op grond van paragraaf 14 kan de auditor het tevens passend achten om erop te wijzen dat de controleverklaring slechts is bedoeld voor de specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving in het specifieke rechtsgebied kan dit worden bereikt door de beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarnaar in paragraaf 14 wordt verwezen worden uitgebreid om daarin deze andere aangelegenheden op te nemen en kan de titel van de paragraaf dienovereenkomstig worden aangepast (zie de voorbeelden in de bijlage bij deze ISA).

²⁶ ISA 706 (herzien), lid 9 a).

Bijlage

(Zie Par. A14)

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke auditor betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

- Voorbeeld 1: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een entiteit die geen beursgenoteerde entiteit is, opgesteld volgens de in een contract vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (in dit voorbeeld is een *compliance*-stelsel gebruikt).
- Voorbeeld 2: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een entiteit die geen beursgenoteerde entiteit is, opgesteld volgens fiscale verslaggevingsgrondslagen in rechtsgebied X (in dit voorbeeld is een *compliance*-stelsel gebruikt).
- Voorbeeld 3: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld volgens de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (in dit voorbeeld is een getrouw-beeldstelsel gebruikt).

Voorbeeld 1: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een entiteit die geen beursgenoteerde entiteit is, opgesteld volgens de in een contract vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (in dit voorbeeld is een *compliance*-stelsel gebruikt).

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

- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de in een contract vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (d.w.z. een stelsel voor bijzondere doeleinden). Het management heeft geen keuze uit stelsels inzake financiële verslaggeving.
- Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een *compliance*-stelsel.
- Er is geen controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden uitgebracht.
- De voorwaarden van de controleopdracht zijn een weergave van de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.
- De auditor is op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie gekomen dat een goedkeurend (d.i. “niet-aangepast”) oordeel passend is.
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle zijn diegene die verband houden met de controle in het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien).
- Verspreiding en gebruik van de controleverklaring zijn aan beperkingen onderhevig.
- De auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701.
- De auditor heeft vastgesteld dat er geen andere informatie is (d.w.z. dat de vereisten van ISA 720 (herzien) niet van toepassing zijn).
- De met het toezicht over het financiële verslaggevingsproces belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- De auditor heeft geen overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wet- of regelgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[Passende geadresseerde]

Oordeel

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de “vennootschap”) gecontroleerd, die bestaan uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het op die datum afgesloten boekjaar, evenals uit de toelichtingen bij de financiële overzichten, met inbegrip van een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel zijn de bijhorende financiële overzichten van de vennootschap voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1 in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met de bepalingen inzake financiële verslaggeving van Sectie Z van het contract d.d. 1 januari 20X1 tussen de vennootschap en vennootschap DEF (“het contract”).

Basis voor ons oordeel

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

Benadrukking van een aangelegenheid – Bepalingen inzake financiële verslaggeving en beperking van verspreiding en gebruik

Wij vestigen de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten, die de bepalingen inzake financiële verslaggeving beschrijft. De financiële overzichten zijn opgesteld om een hulpmiddel te vormen voor de vennootschap om te voldoen aan de in het hierboven genoemde contract, vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving. Als gevolg daarvan zijn de financiële overzichten mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Onze verklaring is uitsluitend gericht aan de vennootschap en vennootschap DEF en dient niet te worden verspreid voor, of gebruikt door andere partijen dan de vennootschap of vennootschap DEF. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen voor de financiële overzichten¹

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met de in Sectie Z van het contract vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten.

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

¹ In deze voorbeelden van controleverklaringen kunnen de termen “management” en “de met governance belaste personen” worden vervangen door andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

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

Paragraaf 41 (b) van ISA 700 (herzien) legt uit dat de in schaduw hieronder voorgestelde tekst kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring. Paragraaf 41 (c) van ISA 700 (herzien) legt uit dat wanneer wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, een verwijzing kan worden gemaakt naar een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, veeleer dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

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

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, opzettelijke weglatingen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;²
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen of de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven.

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

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

[Adres van de auditor]

[Datum]

² Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de financiële overzichten.

Voorbeeld 2: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een entiteit die geen beursgenoteerde entiteit is, opgesteld volgens fiscale verslaggevingsgrondslagen in rechtsgebied X (in dit voorbeeld is een *compliance*-stelsel gebruikt).

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

- Controle van een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld door het management van een personenvennootschap in overeenstemming met fiscale verslaggevingsgrondslagen in rechtsgebied X (d.w.z. een stelsel voor bijzondere doeleinden) om een hulpmiddel te vormen voor de vennoten bij het opstellen van hun individuele belastingaangiften. Het management heeft geen keuze uit stelsels inzake financiële verslaggeving.
- Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een *compliance*-stelsel.
- De voorwaarden van de controleopdracht zijn een weergave van de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.
- De auditor is op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie gekomen dat een goedkeurend (d.i. “niet-aangepast”) oordeel passend is.
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle zijn diegene van het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien).
- Verspreiding van de controleverklaring is aan beperkingen onderhevig.
- De auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701.
- De auditor heeft vastgesteld dat er geen andere informatie is (d.w.z. dat de vereisten van ISA 720 (herzien) niet van toepassing zijn).
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- De auditor heeft geen overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wet- of regelgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

[Passende geadresseerde]

Oordeel

Wij hebben de financiële overzichten van personenvennootschap ABC (de “vennootschap”) gecontroleerd, die bestaan uit de balans per 31 december 20X1 en de winst- en verliesrekening voor het op die datum afgesloten boekjaar, evenals uit de toelichtingen bij de financiële overzichten, met inbegrip van een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel zijn de bijhorende financiële overzichten van de vennootschap voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1 in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met *[beschrijf de van toepassing zijnde wetgeving inzake belasting op de winst]* in rechtsgebied X.

Basis voor ons oordeel

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

Benadrukking van een aangelegenheid – Bepalingen inzake financiële verslaggeving en beperking van verspreiding

Wij vestigen de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten, die de bepalingen inzake financiële verslaggeving beschrijft. De financiële overzichten zijn opgesteld om een hulpmiddel te vormen voor de vennoten van de vennootschap bij het opstellen van hun individuele belastingaangiften. Als gevolg daarvan zijn de financiële overzichten mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons verslag is uitsluitend bestemd voor de vennootschap en haar vennoten en mag niet worden verspreid onder andere partijen dan de vennootschap of haar vennoten. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen voor de financiële overzichten³

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met de fiscale verslaggevingsgrondslagen in rechtsgebied X en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten.

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

³ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

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

Paragraaf 41 (b) van ISA 700 (herzien) legt uit dat de in schaduw hieronder voorgestelde tekst kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring. Paragraaf 41 (c) van ISA 700 (herzien) legt uit dat wanneer wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, een verwijzing kan worden gemaakt naar een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, veeleer dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

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

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijke weglatingen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;⁴
- het concluderen of de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

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

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

[Adres van de auditor]

[Datum]

⁴ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de financiële overzichten.

Voorbeeld 3: Een controleverklaring betreffende een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld volgens de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (in dit voorbeeld is een getrouwbeeld-stelsel gebruikt).

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

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit die zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving (d.w.z. een stelsel voor bijzondere doeleinden) om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder. Het management heeft geen keuze uit stelsels inzake financiële verslaggeving.
- Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een getrouwbeeld-stelsel.
- De voorwaarden van de controleopdracht zijn een weergave van de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.
- De auditor is op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie gekomen dat een goedkeurend (d.i. “niet-aangepast”) oordeel passend is.
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle zijn diegene die verband houden met de controle in het rechtsgebied.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien). De toelichting in de financiële overzichten van de van materieel belang zijnde onzekerheid is passend.
- Verspreiding of gebruik van de controleverklaring zijn niet aan beperkingen onderhevig.
- Van de auditor wordt door de regelgever of toezichthouder vereist dat hij kernpunten van de controle communiceert overeenkomstig ISA 701.
- De Paragraaf inzake overige aangelegenheden refereert aan het feit dat de auditor tevens een controleverklaring heeft uitgebracht betreffende de financiële overzichten opgesteld door vennootschap ABC over dezelfde periode in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.
- De auditor heeft vastgesteld dat er geen andere informatie is (d.w.z. dat de vereisten van ISA 720 (herzien) niet van toepassing zijn).
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen.
- De auditor heeft geen overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wet- of regelgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van vennootschap ABC [of passende geadresseerde]

Oordeel

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de “vennootschap”) gecontroleerd, die bestaan uit de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het op die datum afgesloten boekjaar, evenals uit de toelichtingen bij de financiële overzichten, met inbegrip van een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Naar ons oordeel vormen de bijhorende financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X1, en van haar financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met de door Sectie Y van Reglement Z vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving.

Basis voor ons oordeel

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

Benadrukking van een aangelegenheid – Bepalingen inzake financiële verslaggeving

Wij vestigen de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten, die de bepalingen inzake financiële verslaggeving beschrijft. De financiële overzichten zijn opgesteld om een hulpmiddel te vormen voor de vennootschap bij het nakomen van de door regelgever of toezichthouder DEF gestelde eisen. Als gevolg daarvan zijn de financiële overzichten mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit

Wij vestigen de aandacht op de in de financiële overzichten opgenomen Toelichting 6 die aangeeft dat de vennootschap een nettoverlies heeft geleden ten belope van ZZZ gedurende het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, en dat op die datum de kortlopende schulden de totale activa van de vennootschap overschreden met YYY. Zoals vermeld in Toelichting 6, vormen deze gebeurtenissen of omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in Toelichting 6 zijn uiteengezet, een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

Kernpunten van onze controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de financiële overzichten als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de bovenstaande sectie “Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit”, hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in onze verklaring te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701 zoals toegepast op deze controle.]

Overige aangelegenheid

De vennootschap heeft een separate set van financiële overzichten opgesteld voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, in overeenstemming met de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (*International Financial Reporting Standards*, IFRS), waarover wij een separate controleverklaring hebben uitgebracht aan de aandeelhouders van de vennootschap d.d. 31 maart 20X2.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen voor de financiële overzichten⁵

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met de door Sectie Y van Reglement Z⁶ vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving en voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten.

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

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

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

⁵ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁶ In het geval het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan deze zin als volgt luiden: "Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de door Sectie Y van Reglement Z vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving en voor de interne beheersing ...".

Paragraaf 41 (b) van ISA 700 (herzien) legt uit dat de in schaduw hieronder voorgestelde tekst kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring. Paragraaf 41 (c) van ISA 700 (herzien) legt uit dat wanneer wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden op expliciete wijze dit toelaten, een verwijzing kan worden gemaakt naar een website van een bevoegde autoriteit die de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor bevat, veeleer dan deze tekst in de controleverklaring op te nemen, op voorwaarde dat de beschrijving op de website de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor zoals hierna weergegeven behandelt, en hiermee niet inconsistent is.

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

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;⁷
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen of de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, met inbegrip van de daarin opgenomen toelichtingen, en van de vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

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

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

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

De voor de controleopdracht verantwoordelijke vennoot, zoals tot uiting komt in deze verklaring van de onafhankelijke auditor, is *[naam]*.

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

[Adres van de auditor]

[Datum]

⁷ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de financiële overzichten.