



Internationale controlestandaard 706 (herzien)

ISA 706 (herzien)

*Paragrafen ter benadrukking van
bepaalde aangelegenheden en
paragrafen inzake overige
aangelegenheden in de
controleverklaring van de
onafhankelijke auditor*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2022 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2022 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 706 (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) 706 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 706 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 706 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*.

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

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

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 706 (HERZIEN) PARAGRAFEN TER BENADRIJING VAN BEPAALDE AANGELEGENHEDEN EN PARAGRAFEN INZAKE OVERIGE AANGELEGENHEDEN IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1-4
Ingangsdatum	5
Doelstelling	6
Definities	7
Vereisten	
Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring	8-9
Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	10-11
Communicatie met de met governance belaste personen	12
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring	A1-A3
Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	A4-A6
Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	A7-A8
Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	A9-A15
De plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	A16-A17
Communicatie met de met governance belaste personen	A18

Bijlage 1: Lijst van ISA's die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden bevatten

Bijlage 2: Lijst van ISA's die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

Bijlage 3: Voorbeelden van een controleverklaring met een sectie *Kernpunten van de controle*, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, en een paragraaf inzake overige aangelegenheden

Bijlage 4: Voorbeelden van controleverklaring met een oordeel met beperking als gevolg van een afwijking van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

International Standard on Auditing (ISA) 706 (herzien), Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de opname van aanvullende informatie in de controleverklaring als de auditor het nodig acht om:
 - (a) De aandacht van de gebruikers te vestigen op een of meer in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die dermate belangrijk zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
 - (b) De aandacht van gebruikers te vestigen op een of meer andere aangelegenheden dan die welke in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring.
2. ISA 701¹ stelt vereisten vast en verschaft leidraden in het geval de auditor kernpunten van de controle bepaalt en deze communiceert in de controleverklaring. Als de auditor een sectie *Kernpunten van de controle* opneemt in de controleverklaring, behandelt deze ISA de relatie tussen de kernpunten van de controle en de additionele informatie in de controleverklaring overeenkomstig deze ISA (Zie par. A1-A3)
3. ISA 570 (herzien)² en ISA 720 (herzien)³ stelt vereisten vast en verschaft leidraden over communicatie in de controleverklaring met betrekking tot continuïteit.
4. In de bijlagen 1 en 2 worden ISA's genoemd die specifieke vereisten voor de auditor bevatten om paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen. In die omstandigheden zijn de vereisten in deze ISA met betrekking tot de vorm van dergelijke paragrafen van toepassing (Zie par. A4).

Ingangsdatum

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

Doelstelling

6. Gezien het gevormde oordeel, bestaat de doelstelling van de auditor, eruit, indien hij dit op grond van zijn oordeelsvorming nodig acht, door middel van duidelijke aanvullende informatie in de controleverklaring de aandacht van gebruikers te vestigen op:
 - (a) Een aangelegenheid die, hoewel ze op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
 - (b) Naargelang passend, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring.

Definities

7. Voor de toepassing van de ISA's en hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de

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

² ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

³ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

oordeelsvorming van de auditor, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten;

- (b) Paragraaf inzake overige aangelegenheden – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring.

Vereisten

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring

- 8. Als de auditor het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die op grond van de oordeelsvorming van de auditor dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dient de auditor in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen mits (Zie par. A5-A6):
 - (a) Als gevolg van de aangelegenheid van de auditor niet vereist is om het oordeel aan te passen overeenkomstig ISA 705 (herzien)⁴; en
 - (b) Als ISA 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie par. A1-A3)
- 9. Als de auditor in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt, dient hij:
 - (a) De paragraaf binnen een aparte sectie van de controleverklaring op te nemen met een geschikte titel die de term *Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid* bevat;
 - (b) In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de financiële overzichten relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven. De paragraaf zal alleen verwijzen naar informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten; en
 - (c) Aan te geven dat het oordeel van de auditor niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie par. A7-A8, A16-A17)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

- 10. Indien de auditor het nodig acht een andere aangelegenheid mee te delen dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die op grond van zijn oordeelsvorming relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring, dient hij een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, mits:
 - (a) Dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is; en
 - (b) Als ISA 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie par. A9-A14)
- 11. Wanneer de auditor een paragraaf *Overige aangelegenheid* opneemt in de controleverklaring, zal de auditor de paragraaf opnemen in een aparte sectie met de titel *Overige aangelegenheid* of een andere geschikte titel. (Zie par. A15-A17)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 12. Indien de auditor verwacht dat hij in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen,

⁴ ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

dient hij deze verwachting en de formulering van deze paragraaf aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie par. A18)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De relatie tussen paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en kernpunten van de controle in de controleverklaring (Zie par. 2, 8(b))

- A1. Kernpunten van de controle zijn in ISA 701 gedefinieerd als die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de auditor, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn besproken met de met governance belaste personen, en omvatten significante bevindingen uit de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode⁵. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de auditor, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren en kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. Als ISA 701 van toepassing is, is het gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden geen vervanging voor de beschrijving van individuele kernpunten van de controle.
- A2. Aangelegenheden die als kernpunten worden bepaald overeenkomstig ISA 701 kunnen, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, ook fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen kan de auditor, bij het communiceren van een aangelegenheid als een kernpunt van de controle overeenkomstig ISA 701, dit benadrukken of de verdere aandacht vestigen op het relatieve belang hiervan. De auditor kan dit doen door de aangelegenheid meer prominent te presenteren dan andere aangelegenheden in de sectie *Kernpunten van de controle* (bijv. als eerste aangelegenheid) of door additionele informatie in de beschrijving van het kernpunt van de controle op te nemen om het belang van de aangelegenheid aan te geven voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten.
- A3. Er kan een aangelegenheid zijn die niet bepaald wordt als een kernpunt van de controle overeenkomstig ISA 701 (bijv. omdat deze geen significante aandacht van de auditor vereiste), maar welke, op grond van zijn oordeelsvorming, fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten (bijv. een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode). Als de auditor het noodzakelijk acht om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een dergelijke aangelegenheid, wordt de aangelegenheid opgenomen in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring overeenkomstig deze ISA.

Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden noodzakelijk kan zijn (Zie par. 4,8)

- A4. Bijlage 1 identificeert ISA's die specifieke vereisten bevatten voor de auditor om, in bepaalde omstandigheden, paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring. Deze omstandigheden omvatten:
- Als een stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn, maar dit stelsel bij wet- of regelgeving is voorgeschreven.

⁵ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16.

- De gebruikers erop attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
- Wanneer feiten bekend worden aan de auditor na de datum van de controleverklaring en de auditor een nieuwe of gewijzigde controleverklaring verstrekt (dat wil zeggen gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode).⁶

A5. Voorbeelden van omstandigheden waarin de auditor het noodzakelijk kan achten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, zijn:

- Een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een uitzonderlijke rechtszaak of een toezichtsmaatregel;
- Een significante gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode die zich voordoet tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring⁷;
- Eerdere toepassing (indien toegestaan) van een nieuwe financiële verslaggevingsnorm met een invloed van materieel belang op de financiële overzichten;
- Een grote ramp die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.

A6. Echter, een overvloedig gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan de effectiviteit van de communicatie van de auditor over dergelijke aangelegenheden verminderen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (Zie par. 9)

A7. Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden heeft geen invloed op het oordeel van de auditor. Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is geen substituut voor:

- (a) Een aangepast oordeel overeenkomstig ISA 705 (herzien), indien dit op grond van de omstandigheden van een specifieke controleopdracht vereist is; of
- (b) Toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins nodig zijn om een getrouwe weergave te vormen; of
- (c) Het rapporteren overeenkomstig ISA 570 (herzien)⁸ als er een materiële onzekerheid bestaat die gerelateerd is aan gebeurtenissen of omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A8. Paragrafen A16-A17 geven verdere leidraden voor de plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in bepaalde omstandigheden.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring (Zie par. 10-11)

Omstandigheden waarin een paragraaf inzake overige aangelegenheden nodig kan zijn

Relevant voor het begrip van gebruikers van de controle

A9. ISA 260 (herzien) vereist van de auditor het communiceren met de met governance belaste personen over de geplande reikwijdte en timing van de controle, hetgeen de communicatie over de significante risico's die zijn geïdentificeerd door de auditor omvat.⁹ Alhoewel aangelegenheden met betrekking tot significante risico's kunnen worden bepaald als kernpunten van de controle, is het onwaarschijnlijk dat andere aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte

⁶ ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragrafen 12(b) en 16.

⁷ ISA 560, paragraaf 6.

⁸ ISA 570 (herzien), paragrafen 22-23.

⁹ ISA 260 (herzien), paragraaf 15.

kernpunten van de controle zijn vanwege de wijze waarop kernpunten van de controle zijn gedefinieerd in ISA 701. Wet-of regelgeving kunnen echter van de auditor vereisen om te communiceren over aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte in de controleverklaring, of de auditor kan het noodzakelijk achten om over dergelijke aangelegenheden te communiceren in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

- A10. In de zeldzame situatie dat de auditor niet in staat is een opdracht terug te geven, ook al is het mogelijke effect van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle, van diepgaande invloed¹⁰, kan de auditor het nodig achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen teneinde uit te leggen waarom het voor hem niet mogelijk is de opdracht terug te geven.

Relevantie voor het begrip van gebruikers van de verantwoordelijkheden van de auditor of van zijn controleverklaring

- A11. Wetgeving, regelgeving of de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kan van de auditor vereisen of kan hem toestaan om dieper in te gaan op aangelegenheden die meer uitleg geven over de verantwoordelijkheden van de auditor bij de controle van de financiële overzichten of over de daarbij horende controleverklaring. Wanneer de paragraaf *Overige aangelegenheid* meer dan een aangelegenheid omvat die, naar het oordeel van de auditor, relevant is voor het begrip van de gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring, kan het behulpzaam zijn om verschillende subtitels te gebruiken voor elke aangelegenheid.

- A12. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden behandelt geen omstandigheden waarin de auditor andere rapporteringsverantwoordelijkheden heeft naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de ISA (zie de sectie *Overige rapporteringsverantwoordelijkheden* in ISA 700 (herzien)¹¹), noch omstandigheden waar de auditor gevraagd is aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren, dan wel om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden.

Het rapporteren over meer dan één set financiële overzichten

- A13. Een entiteit kan één set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden (bijv. het nationale stelsel) en een andere set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden (bijv. de International Financial Reporting Standards), en de auditor de opdracht geven om over beide sets financiële overzichten te rapporteren. Indien de auditor heeft vastgesteld dat de stelsels in de respectieve omstandigheden aanvaardbaar zijn, kan hij in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen waarin hij verwijst naar het feit dat dezelfde entiteit een andere set financiële overzichten heeft opgesteld in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden en dat hij een verklaring over die financiële overzichten heeft uitgebracht.

Beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring

- A14. Financiële overzichten die voor een specifiek doel zijn opgesteld, kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden omdat de beoogde gebruikers hebben bepaald dat dergelijke financiële overzichten voor algemene doeleinden in hun behoefte aan financiële informatie voorzien. Aangezien de controleverklaring voor specifieke gebruikers bedoeld is, kan de auditor het in de gegeven omstandigheden nodig achten een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin hij aangeeft dat de controleverklaring alleen voor de beoogde gebruikers bedoeld is en niet mag worden verspreid onder of gebruikt door andere partijen.

¹⁰ Zie paragraaf 13(b)(ii) van ISA 705 (herzien) voor een bespreking van deze omstandigheid.

¹¹ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43-45.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden

A15. De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat een dergelijke overige aangelegenheid niet is vereist om in de financiële overzichten te worden gepresenteerd en toegelicht. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie die wetgeving, regelgeving of andere professionele ISA's en, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op de geheimhouding van informatie, de auditor verbieden te verstrekken. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie die is vereist te worden verstrekt door het management.

De plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring (Zie par. 9,11)

A16. De plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring is afhankelijk van de aard van de te communiceren informatie en de oordeelsvorming van de auditor inzake het relatieve belang van dergelijke informatie voor beoogde gebruikers vergeleken met andere elementen waarvan het vereist is dat ze worden gerapporteerd overeenkomstig ISA 700 (herzien). Bijvoorbeeld:

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

- Als de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden betrekking heeft op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief omstandigheden waar de auditor bepaalt dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving anders niet aanvaardbaar zou zijn¹², kan de auditor het noodzakelijk achten om de paragraaf onmiddellijk na de sectie *Basis voor ons oordeel* te plaatsen om geschikte context voor het oordeel van de auditor te verschaffen;
- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring, kan een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden direct voor of na de sectie *Kernpunten van de controle* worden gepresenteerd, gebaseerd op de oordeelsvorming van de auditor inzake het relatieve belang van de informatie die is opgenomen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden. De auditor kan ook verdere context aan de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* toevoegen zoals *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* om de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle*.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring en een paragraaf inzake overige aangelegenheden ook noodzakelijk wordt geacht, kan de auditor verdere context aan de titel *Overige aangelegenheden* toevoegen zoals *Overige aangelegenheden – Reikwijdte van de controle* om de paragraaf inzake overige aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle*.
- Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die betrekking heeft op andere rapporteringsverantwoordelijkheden die in de controleverklaring worden behandeld, mag de paragraaf worden opgenomen in de sectie *Verklaring over overige vereisten op grond van wet- en regelgeving*.
- Indien relevant voor alle verantwoordelijkheden van de auditor of voor het begrip van gebruikers van de controleverklaring, mag de paragraaf inzake overige aangelegenheden worden opgenomen als een aparte sectie na de *Controleverklaring over de controle van*

¹² Bijvoorbeeld, zoals vereist door ISA 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 19 en ISA 800, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 14.

*de financiële overzichten en de Verklaring betreffende overige op grond van wet- en
regelgeving gestelde vereisten*

- A17. Bijlage 3 is een voorbeeld van de interactie tussen de sectie *Kernpunten van de controle*, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden en een paragraaf inzake overige aangelegenheden als deze allemaal worden gepresenteerd in de controleverklaring. Het voorbeeld van een verklaring in bijlage 4 omvat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in een controleverklaring voor een niet-gelisteerde entiteit die een oordeel met beperking bevat en waarvoor kernpunten van de controle niet zijn gecommuniceerd.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie par. 12)

- A18. De communicatie zoals vereist in paragraaf 12 maakt het mogelijk de met governance belaste personen in kennis te stellen van de aard van eventuele specifieke aangelegenheden die de auditor in de controleverklaring wil benadrukken en biedt hen de gelegenheid om, indien nodig, verdere verduidelijking te krijgen van de auditor. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden met betrekking tot een bepaalde aangelegenheid in de controleverklaring bij elke latere opdracht opnieuw wordt opgenomen, kan de auditor bepalen dat het niet nodig is deze informatie bij elke opdracht te herhalen, tenzij anderszins vereist is door wet- of regelgeving om dit te doen.

Bijlage 1
(Zie par. 4, A4)

Lijst van ISA's die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden bevatten

Deze bijlage noemt paragrafen in andere ISA's die van de auditor vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in ISA's.

- ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten* – paragraaf 19(b);
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 12(b) en 16;
- ISA 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden* – paragraaf 14.

Bijlage 2 (Zie par. 4)

Lijst van ISA's die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

Deze bijlage noemt paragrafen in andere ISA's die van de auditor vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in ISA's.

- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 12(b) en 16
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 13-14, 16-17 en 19

Bijlage 3
(Zie par. A17)

Voorbeeld van een controleverklaring waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen

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

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van a getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600¹³ is niet van toepassing);
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- De auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast (*i.e.* een “zuiver”) oordeel passend is op basis van de verkregen controle-informatie;
- De relevante ethische vereisten die van toepassing zijn op de controle zijn diegene die verband houden met de controle in het rechtsgebied;
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien);
- Tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring heeft een brand plaatsgevonden in de productiefaciliteiten van de entiteit die door de entiteit werd toegelicht als een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode. Naar het oordeel van de auditor is de aangelegenheid dermate belangrijk dat zij fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten. De aangelegenheid vereist geen significante aandacht vanwege de auditor tijdens de controle van de financiële overzichten in de huidige verslagperiode;
- Kernpunten van de controle werden gecommuniceerd overeenkomstig ISA 701;
- De overeenstemmende cijfers werden gepresenteerd en de financiële overzichten van de vorige verslagperiode werden door een voorgaande auditor gecontroleerd. Het is de auditor op grond van wet- of regelgeving niet verboden te refereren aan de controleverklaring van de voorgaande auditor betreffende de overeenkomstige cijfers en hij besluit dit te doen;
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en heeft geen afwijking van materieel belang in de andere informatie vastgesteld;
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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

Verklaring over de controle van de financiële overzichten¹⁴

¹³ ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

¹⁴ De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.)

Oordeel

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

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

Basis voor ons oordeel

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

Benadrukking van een aangelegenheid¹⁵

We vestigen de aandacht op Toelichting X van de financiële overzichten die de gevolgen beschrijft van een brand in de productiefaciliteiten van de Vennootschap. 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.

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

Overige aangelegenheid

De financiële overzichten van Vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X0 werden gecontroleerd door een andere auditor die een onaangepast oordeel heeft tot uitdrukking gebracht over deze overzichten op 31 maart 20X1.

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

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien) – zie Voorbeeld 1 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien)]

¹⁵ Zoals vermeld in paragraaf A16 kan een paragraaf ter benadrukking van de aangelegenheid worden gepresenteerd ofwel net voor dan wel net na de sectie "Kernpunten van de controle" gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de auditor met betrekking tot het relatieve belang van de informatie vervat in de paragraaf ter benadrukking van de aangelegenheid.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen¹⁶

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

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

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

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

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

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

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

[Adres van de Auditor]

[Datum]

¹⁶ 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.

Bijlage 4 (Zie par. A8)

Voorbeeld van een controleverklaring met een oordeel met beperking als gevolg van een afwijking van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

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

- Controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (*i.e.*, ISA 600 is niet van toepassing);
- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden);
- De voorwaarden van de controleopdracht komen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210;
- Een afwijking van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving resulteerde in een oordeel met beperking;
- 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);
- Tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring heeft een brand plaatsgevonden in de productiefaciliteiten van de entiteit die door de entiteit werd toegelicht als een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode. Naar het oordeel van de auditor is de aangelegenheid dermate belangrijk dat zij fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten. De aangelegenheid vereist geen significante aandacht vanwege de auditor tijdens de controle van de financiële overzichten in de huidige verslagperiode;
- 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 niet alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring;
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

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

Verklaring over de controle van de financiële overzichten¹⁷

Oordeel met beperking

Wij hebben de financiële overzichten van vennootschap ABC (de Vennootschap) gecontroleerd, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het

¹⁷ De subtitel "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" is niet nodig in de omstandigheden dat de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen" niet van toepassing is.

kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

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

Basis voor ons oordeel met beperking

De op korte termijn verhandelbare effecten van de vennootschap worden in het overzicht van de financiële positie opgenomen tegen xxx. Het management heeft deze obligaties niet tegen marktwaarde gewaardeerd, maar heeft ze in plaats daarvan opgenomen tegen kostprijs, hetgeen afwijkt van de International Financial Reporting Standards. De administratieve vastleggingen van de Vennootschap vormen een aanwijzing dat indien het management de verhandelbare effecten tegen marktwaarde had gewaardeerd, de Vennootschap een niet-gerealiseerd verlies van xxx in het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten over het boekjaar zou hebben opgenomen. De boekwaarde van de effecten in het overzicht van de financiële positie zou op 31 december 20X1 worden verminderd met hetzelfde bedrag, en de belasting op de winst, de netto-winst en het eigen vermogen zou worden verminderd met respectievelijk xxx, xxx en xxx.

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

Benadrukking van een aangelegenheid – gevolgen van een brand

We vestigen de aandacht op Toelichting X van de financiële overzichten die de gevolgen beschrijft van een brand in de productiefaciliteiten van de Vennootschap. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen¹⁸

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

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

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

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

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

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

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

[*Adres van de Auditor*]

[*Datum*]

¹⁸ Of andere wettelijke bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.