

*Internationale Standaard voor beoordelingsopdrachten
(Herzien)*

ISRE 2400 (Herzien)

*Opdrachten tot het uitvoeren van een
beoordeling van historische financiële
overzichten*

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 beroepsbeoefenaars 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 Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (herzien) *Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten*, 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 ISRE 2400 (herzien) werd in 2025 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 Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (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 Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (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 Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (herzien) *Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten* © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (herzien) *Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten* © 2025 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, Engagements to Review Historical Financial Statements*.

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.

INTERNATIONAL STANDARD ON REVIEW ENGAGEMENTS 2400 (Herzien)

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

(Van toepassing op beoordelingen van financiële overzichten van verslagperioden die eindigen op of na 15 december 2013)

INHOUD

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISRE	1-4
De opdracht tot het beoordelen van historische financiële overzichten	5-8
Autoriteit van deze ISRE	9-12
Ingangsdatum	13
Doelstellingen	14-15
Definities	16-17
Vereisten	
Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze ISRE	18-20
Ethische voorschriften	21
Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming	22-23
Kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht	24-28
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten	29-41
Communicatie met het management en de met governance belaste personen	42
Het uitvoeren van de opdracht	43-57
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	58-60
Schriftelijke bevestigingen	61-65
Het evalueren van onderbouwende informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden	66-68
Het vormen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten	69-85
De beoordelingsverklaring	86-92
Documentatie	93-96
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISRE	A1-A4
De opdracht inzake een beoordeling van historische financiële overzichten	A5-A6
Doelstellingen	A7-A9
Definities	A10-A12
Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze ISRE	A13
Ethische voorschriften	A14-A15
Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming	A16-A24
Kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht	A25-A32
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten	A33-A60
Communicatie met het management en de met governance belaste personen	A61-A67
Het uitvoeren van de opdracht	A68-A103
Schriftelijke bevestigingen	A104-A106
Evaluatie van de onderbouwende informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden	A107-A109
Het vormen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten	A110-A113
Verslag van de beroepsbeoefenaar	A122-A148

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten

Bijlage 2: Voorbeeld van verslagen van de beroepsbeoefenaar

Internationale Standaard voor beoordelingsinopdrachten (*International Standard on Review Engagements* (ISRE)) 2400 (Herzien) Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten" dient te worden gelezen in samenhang met het ISQM 1 "Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren", ISQM 2 "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling", en ISA 600 (herzien) "Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van beroepsbeoefenaars van groepsonderdelen)"

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISRE

1. Deze International Standard on Review Engagements (ISRE) voor beoordelingsopdrachten behandelt het volgende: (Zie: Par. A1)
 - (a) De verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar wanneer deze is ingeschakeld om de beoordeling van de historische financiële overzichten uit te voeren, wanneer de beroepsbeoefenaar niet de auditor is van de financiële overzichten van de entiteit; en
 - (b) De vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten.
2. Deze ISRE behandelt geen beoordeling van de financiële overzichten of van tussentijdse financiële informatie van een entiteit uitgevoerd door een beroepsbeoefenaar die de onafhankelijke auditor is van de financiële overzichten van de entiteit. (Zie: Par. A2-A4)
3. Deze ISRE moet worden toegepast, voor zover noodzakelijk aangepast, op beoordelingen van andere historische financiële informatie. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid andere dan beoordelingen van historische financiële informatie worden onder ISAE 3000 (herzien) uitgevoerd¹.

Relatie met ISQM 1²

4. De verantwoordelijkheid voor kwaliteitsmanagementsystemen, beleidslijnen en procedures ligt bij het kantoor. ISQM 1 is van toepassing op kantoren, met betrekking tot hun opdrachten tot het uitvoeren van beoordelingsopdrachten van financiële overzichten.³ De bepalingen van deze ISRE met betrekking tot kwaliteitsmanagement op het niveau van individuele beoordelingsopdrachten gaan ervan uit dat het kantoor onderworpen is aan ISQM 1 of aan vereisten die minstens even veeleisend zijn. (Zie Par. A2–A6)

De opdracht tot het beoordelen van historische financiële overzichten

5. Het beoordelen van historische financiële overzichten is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, zoals beschreven in “International Framework for Assurance Engagements” (het Assurance Framework)⁴. (Zie: Par. A5-A6)
6. Bij een beoordeling van financiële overzichten brengt de beroepsbeoefenaar een conclusie tot uitdrukking die is opgezet teneinde de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers te versterken met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De conclusie van de beroepsbeoefenaar is gebaseerd op het feit dat de beroepsbeoefenaar een beperkte mate van zekerheid verkrijgt. De beoordelingsverklaring omvat een beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht als context voor de lezers van het verslag teneinde de conclusie te begrijpen.
7. De beroepsbeoefenaar doet hoofdzakelijk verzoeken om inlichtingen en voert cijferanalyses uit teneinde voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, uitgebracht in overeenstemming met de vereisten van deze ISRE.

¹ *International Standard on Assurance Engagements* 3000 “Assurance-opdrachten anders dan de controle of de beoordeling van historische financiële informatie” (ISAE 3000).

² *International Standard on Quality Management* ISQM 1, “Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor een assurance verwante diensten uitvoeren”

³ ISQM 1, par. 5.

⁴ Assurance Framework, par. 7 et 11

8. Indien de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de beroepsbeoefenaar aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit, voor zover de beroepsbeoefenaar die in de situatie noodzakelijk acht, teneinde overeenkomstig deze ISRE een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten.

Autoriteit van deze ISRE

9. Deze ISRE bevat de doelstellingen van de beroepsbeoefenaar bij het volgen van de ISRE die de context verschaffen waarbinnen de vereisten van deze ISRE zijn vastgesteld, en zijn bedoeld om de beroepsbeoefenaar te helpen bij het verwerven van inzicht in hetgeen in een beoordelingsopdracht moet worden bereikt.
10. Deze ISRE bevat vereisten, die worden uitgedrukt door gebruik te maken van de bewoordingen “dient te”, die zijn opgezet om de beroepsbeoefenaar in staat te stellen de vermelde doelstellingen te bereiken.
11. Bovendien bevat deze ISRE inleidend materiaal, definities en toepassingsgerichte- en overige verklarende teksten die context verschaffen die relevant is voor een degelijk inzicht in de ISRE.
12. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verschaffen verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. Waar dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen zijn ze wel relevant voor de passende toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondmateriaal verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze ISRE worden behandeld bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

13. Deze ISRE is van toepassing op beoordelingen van financiële overzichten met betrekking tot verslagperioden eindigend op of na 31 december 2013.

Doelstellingen

14. De doelstellingen van de beroepsbeoefenaar in een beoordeling van financiële overzichten onder deze ISRE zijn:
- (a) Een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het uitvoeren van cijferanalyses alsmede het verzoeken om inlichtingen, over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, waardoor de beroepsbeoefenaar in staat wordt gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen over de vraag of er iets onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar is gekomen dat hem ertoe heeft gebracht te veronderstellen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld.
 - (b) Te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door deze ISRE.

15. In alle gevallen waar er geen beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in de beoordelingsverklaring in de omstandigheden onvoldoende is, vereist deze ISRE dat de beroepsbeoefenaar hetzij een conclusie-onthouding formuleert in het verslag dat voor de opdracht wordt uitgebracht, hetzij dat hij de opdracht teruggeeft indien teruggave onder van toepassing zijn wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie: Par. A7–A9, A119–A120)

Definities

16. De verklarende woordenlijst in het handboek⁵ (Woordenlijst) omvat de termen die in deze ISRE worden gedefinieerd en omvat tevens beschrijvingen van andere termen uit deze ISRE om een hulpmiddel te vormen bij een consistente interpretatie en toepassing. De termen “management” en “de met governance belaste personen” worden bijvoorbeeld in deze ISRE gebruikt zoals ze in de Woordenlijst gedefinieerd zijn. (Zie: Par. A10-A11)
17. In het kader van deze ISRE hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- (a) *Cijferanalyses* - Evaluaties van financiële informatie op basis van de analyse van plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Deze procedures omvatten ook elk onderzoek dat noodzakelijk wordt geacht naar geconstateerde fluctuaties of verbanden die niet stroken met andere relevante informatie, of die in significante mate afwijken van de verwachte waarden.
 - (b) *Opdrachtrisico* - Het risico dat de beroepsbeoefenaar een niet-passende conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
 - (c) *Financiële overzichten voor algemene doeleinden* - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.
 - (d) *Stelsel voor algemene doeleinden* - Een stelsel inzake financiële verslaggeving opgesteld om te voorzien in de gemeenschappelijke financiële behoefte van een brede groep gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw -beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel.
 - (e) *Verzoek om inlichtingen* - Een verzoek om inlichtingen bestaat uit het zoeken naar informatie bij mensen die goed op de hoogte zijn binnen of buiten de entiteit.
 - (f) *Beperkte mate van zekerheid* - Het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, als basis voor het tot uitdrukking brengen van een conclusie overeenkomstig deze ISRE. De combinatie van de aard, timing en omvang van procedures voor het verzamelen van onderbouwende informatie is minstens voldoende voor de beroepsbeoefenaar om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te worden beschouwd, dient het niveau van zekerheid dat door de beroepsbeoefenaar is verkregen naar alle waarschijnlijkheid het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten verbeteren. (Zie: Par. A12)
 - (g) *Beroepsbeoefenaar* - Een beroepsbeoefenaar in een openbare praktijk. De term omvat de opdrachtspartner of andere leden van het opdrachtteam, of, naar gelang van toepassing,

⁵ “De verklarende woordenlijst” met betrekking tot de ISRE, uitgebracht door de IAASB in het Handbook of International Quality Control, Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements (het Handboek), gepubliceerd door IFAC.

het kantoor. Wanneer deze ISRE uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term “opdrachtpartner” in plaats van term “beroepsbeoefenaar” gebruikt. “Opdrachtpartner” en “kantoor” moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als equivalent worden gebruikt, wanneer dit relevant is.

- (h) *Professionele oordeelsvorming* - Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, binnen de context die door assurance-, administratieve verwerkings- en ethische standaarden worden verschaft, bij het maken van geïnformeerde beslissingen over de handelswijzen die in de omstandigheden van de beoordelingsopdracht passend zijn.
- (i) *Relevante ethische voorschriften* - Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de persoon die verantwoordelijk is voor het kwaliteitsbeheer van de opdracht onderworpen zijn bij het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten. De relevante ethische voorschriften omvatten doorgaans de bepalingen van de *Code of Ethics for Professional Accountants* (inclusief de International Independence Standards) (IESBA Code), in verband met de beoordeling van financiële overzichten, evenals strengere nationale vereisten.
- (j) *Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
- (k) *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 zijn, dan wel een compliance-stelsel.

Vereisten

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze ISRE

18. De beroepsbeoefenaar dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze ISRE, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde een inzicht te verwerven in de doelstellingen en, de vereisten op behoorlijke wijze toe te passen. (Zie: Par. A13)

Het naleven van relevante vereisten

19. De beroepsbeoefenaar dient iedere vereiste van deze ISRE na te leven, tenzij een vereiste voor de beoordelingsopdracht niet relevant is. Een vereiste is voor de beoordelingsopdracht relevant wanneer de omstandigheden die door de vereiste worden behandeld daadwerkelijk bestaan.
20. De beroepsbeoefenaar kan in de beoordelingsverklaring slechts de naleving van deze ISRE vermelden indien de beroepsbeoefenaar alle vereisten van deze ISRE heeft nageleefd die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

21. De beroepsbeoefenaar dient alle relevante ethische voorschriften na te leven, met inbegrip van deze die betrekking hebben op onafhankelijkheid. (Zie: Par. A14-A15)

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

22. De beroepsbeoefenaar dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling en met professionele oordeelsvorming te plannen en uit te voeren alsmede daarbij te erkennen dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Par. A16-A19)
23. De beroepsbeoefenaar dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht. (Zie: Par. A20-A24)

Kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht

24. De opdrachtpartner dient te beschikken over competenties op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken, en financiële verslaggeving, alsook over de mogelijkheden met inbegrip van voldoende tijd, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A25)
25. De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A26–A29)
- (a) Het kwaliteitsmanagement van elke beoordelingsopdracht die hem of haar is toegewezen, evenals een toereikende en passende betrokkenheid gedurende de hele opdracht;
 - (b) De leiding, het toezicht, de planning en uitvoering van de beoordelingsopdracht in overeenstemming met de professionele standaarden en de toepasselijke wettelijke en reglementaire vereisten; (Zie Par. A30)
 - (c) Het opstellen van een verslag dat passend is onder de gegeven omstandigheden; en
 - (d) De uitvoering van de opdracht in overeenstemming met het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, met inbegrip van:
 - (i) Zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake de aanvaarding en het continueren van cliëntrelaties en opdrachten zijn nageleefd, en dat de daaruit voortvloeiende conclusies passend zijn, waaronder de overweging of ontvangen informatie aanleiding zou kunnen geven om aan de integriteit van het management te twijfelen; (Zie Par. A31–A32)
 - (ii) Ervoor zorgen dat voldoende en passende middelen tijdig worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld aan de teamleden die aan de opdracht zijn toegewezen, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van het kantoor en met eventuele wijzigingen die zich tijdens de opdracht kunnen voordoen;
 - (iii) Zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam als geheel beschikt over de vereiste competenties en middelen, met inbegrip van voldoende tijdsbesteding, assurance-vaardigheden en -technieken, en deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving, teneinde:
 - a. de beoordelingsopdracht uit te voeren in overeenstemming met de professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving; en
 - b. een onder de omstandigheden passend verslag te kunnen uitbrengen;
 - (iv) Het dragen van de verantwoordelijkheid voor het bijhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en

- (v) Wanneer een kwaliteitsreview van de opdracht vereist is overeenkomstig ISQM 1 of de beleidslijnen of procedures van het kantoor,; het verslag niet dateren vóórdat die review is afgerond⁶.

Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding

26. Indien de opdrachtspartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat het kantoor de controleopdracht zou hebben geweigerd indien die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtspartner deze informatie onmiddellijk aan het kantoor te communiceren zodat het kantoor en de opdrachtspartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen.

Het naleven van relevante ethische voorschriften

27. Gedurende de opdracht dient de opdrachtspartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op onderbouwende informatie die het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam aantoonst. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtspartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de relevante ethische voorschriften, dient de opdrachtspartner in overleg met anderen binnen het kantoor, de passende actie te bepalen.

Monitoring en corrigerende maatregelen

28. Een kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor omvat een proces van monitoring én corrigerende maatregelen met het oog op:
- (a) Het kantoor tijdig te voorzien van relevante en betrouwbare informatie over het ontwerp, de implementatie en het functioneren van het kwaliteitsmanagementsysteem;
 - (b) Het treffen van gepaste maatregelen om vastgestelde tekortkomingen tijdig te remediëren .

De opdrachtspartner dient de informatie uit het monitoring- en correctieproces van het kantoor – zoals meegedeeld door het kantoor zelf of, in voorkomend geval, door andere netwerkkanalen – in overweging te nemen en te beoordelen of deze informatie gevolgen kan hebben voor de beoordelingsopdracht.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

29. Tenzij op grond van wet- of regelgeving vereist, dient de beroepsbeoefenaar een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden indien: (Zie: Par. A33-A34)
- (a) De beroepsbeoefenaar zich er niet van heeft kunnen vergewissen:
 - (i) Dat er sprake is van een rationeel doel voor de opdracht, of (Zie: Par. A35)
 - (ii) Dat een beoordelingsopdracht in de omstandigheden passend zou zijn; (Zie: Par. A36)

⁶ ISQM 2, *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*.

- (b) De beroepsbeoefenaar reden heeft om aan te nemen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan.
- (c) Het aanvankelijk inzicht van de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat de informatie die nodig is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren waarschijnlijk niet beschikbaar of onbetrouwbaar is. (Zie: Par. A37)
- (d) De beroepsbeoefenaar redenen heeft om de integriteit van het management te betwijfelen, in die mate, dat het waarschijnlijk een behoorlijke uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden, of (Zie: Par. A32)
- (e) Het management of de met governance belaste personen een beperking leggen op de reikwijdte van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar betreffende de voorgestelde beoordelingsopdracht, in die mate dat de beroepsbeoefenaar van oordeel is dat die beperking erin zal resulteren dat de beroepsbeoefenaar een conclusie-onthouding over de financiële overzichten zal uitbrengen.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

30. Voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht dient de beroepsbeoefenaar: (Zie: Par. A38)

- (a) Te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is, met inbegrip van, in het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, het verwerven van inzicht in het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld alsmede in de beoogde gebruikers; en (Zie: Par. A39-45)
- (b) De instemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie: Par. A46-A49)
 - (i) Voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
 - (ii) Voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen van financiële overzichten mogelijk te maken, die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - (iii) Om de beroepsbeoefenaar te voorzien van:
 - a) Toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden
 - b) Aanvullende informatie die de beroepsbeoefenaar aan het management kan vragen voor het doel van de beoordeling; en
 - c) Onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de beroepsbeoefenaar bepaalt dat het noodzakelijk om onderbouwende informatie te verkrijgen.

31. Indien de beroepsbeoefenaar geen genoegen neemt met één van de aangelegenheden zoals die hierboven zijn beschreven als voorafgaandelijke voorwaarde voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht, dient de beroepsbeoefenaar de aangelegenheid met het management of met de met governance belaste personen te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden

aangebracht om de beroepsbeoefenaar tevreden te stellen over die aangelegenheden, zal de beroepsbeoefenaar de voorgestelde opdracht niet aanvaarden, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving toch is vereist. Een opdracht die echter onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd is niet in overeenstemming met deze ISRE. Derhalve zal de beroepsbeoefenaar in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze ISRE is uitgevoerd.

32. Indien na de aanvaarding van de opdracht aan het licht komt dat de beroepsbeoefenaar geen voldoening heeft bekomen met één van de voorafgaandelijke voorwaarden hierboven opgenomen, dient de beroepsbeoefenaar de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken en zal hij bepalen:
- (a) Of de aangelegenheid kan worden opgelost;
 - (b) Of het wel passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - (c) Of, en zo ja, hoe, de aangelegenheid in de beoordelingsverklaring moet worden gecommuniceerd.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

33. De beoordelingsverklaring dat voor de beoordelingsopdracht wordt uitgebracht, verwijst alleen naar deze ISRE indien het verslag de vereisten van par. 86 naleeft
34. In sommige gevallen, wanneer de beoordeling wordt uitgevoerd conform van toepassing zijnde wet- of regelgeving van een rechtsgebied, kan de van toepassing zijnde wet- of regelgeving een lay-out of de formulering van de beoordelingsverklaring voorschrijven in een vorm of in termen die significant afwijken van de vereisten van deze ISRE. In die gevallen dient de beroepsbeoefenaar te evalueren of gebruikers de zekerheid die middels de beoordeling van de financiële overzichten wordt verkregen mogelijk verkeerd begrijpen en, indien dat het geval is, of aanvullende informatie in de beoordelingsverklaring het mogelijke misverstanden kan verkleinen. (Zie: Par. A50-A146)
35. Indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat een aanvullende uitleg in de beoordelingsverklaring het mogelijk verkeerd-begrijpen niet kan verkleinen, zal de beroepsbeoefenaar de beoordelingsopdracht niet aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een beoordeling die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze ISRE. Bijgevolg zal de beroepsbeoefenaar in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen opnemen dat de beoordeling overeenkomstig deze ISRE is uitgevoerd. (Zie: Par. A50-A146)

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

36. De beroepsbeoefenaar dient de voorwaarden van de opdracht, op passende wijze, overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht.

37. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbrief of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, en dient het volgende te omvatten: (Zie: Par.A51-A52, A54)
- (a) Het beoogd gebruik en de beoogde verspreiding van de financiële overzichten alsmede, voor zover van toepassing, eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
 - (b) Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - (c) De doelstelling en reikwijdte van de beoordelingsopdracht;
 - (d) De verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar;
 - (e) De verantwoordelijkheden van het management, met inbegrip van die in par. 30(b); (Zie: Par. A46-A49, A53)
 - (f) Een vermelding dat de opdracht geen controle betreft en dat de beroepsbeoefenaar geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking zal brengen; en
 - (g) Een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van het verslag dat door de beroepsbeoefenaar wordt uitgebracht alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin het verslag kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

Doorlopende opdrachten

38. Voor doorlopende beoordelingsopdrachten dient de beroepsbeoefenaar te evalueren of de omstandigheden, met inbegrip van veranderingen in de overwegingen inzake de opdrachtaanvaarding, vereisen dat voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te herinneren aan de bestaande voorwaarden van de opdracht. (Zie: Par. A55)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

39. De beroepsbeoefenaar dient niet in te stemmen met een verandering in de voorwaarden van de opdracht waar er geen aanvaardbare rechtvaardiging voor deze verandering bestaat. (Zie: Par. A56-A58)
40. Indien de beroepsbeoefenaar, voor het voltooien van de beoordelingsopdracht, wordt verzocht om de opdracht te veranderen in een opdracht waar er niet enige mate van zekerheid wordt verkregen, dient de beroepsbeoefenaar te bepalen of er een aanvaardbare rechtvaardiging bestaat om dit te doen. (Zie: Par. A59-A60)
41. Indien de voorwaarden van de opdracht wijzigen gedurende de loop van de opdracht, dienen de beroepsbeoefenaar en het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, nieuwe voorwaarden van de opdracht overeen te komen in een opdrachtbrief of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

42. De beroepsbeoefenaar dient aan het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, gedurende de loop van de beoordelingsopdracht tijdig alle aangelegenheden betreffende de beoordelingsopdracht te communiceren die, naar het professionele oordeel van de

beroepsbeoefenaar, belangrijk genoeg zijn om, op passende wijze, onder de aandacht van het management of de met governance belaste personen te brengen. (Zie: Par. A61-A67)

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

43. De beroepsbeoefenaar dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen en deze materialiteit toe te passen bij het opzetten van de procedures alsmede bij het evalueren van de resultaten die vanuit die procedures zijn verkregen. (Zie: Par. A68-A71)
44. De beroepsbeoefenaar dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien wanneer hij zich gedurende de beoordeling bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben kunnen leiden dat de beroepsbeoefenaar aanvankelijk een ander bedrag zou hebben bepaald. (Zie: Par. A72)

Het inzicht van de beroepsbeoefenaar

45. De beroepsbeoefenaar dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, alsmede in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, teneinde gebieden in de financiële overzichten te kunnen bepalen waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk zullen voordoen en daarmee een basis verschaffen voor het opzetten van werkzaamheden om op die gebieden in te spelen. (Zie: Par. A73-A75)
46. Het inzicht van de beroepsbeoefenaar dient het volgende te bevatten: (Zie: Par. A76, A85, A88)
- (a) Relevante sector, regelgeving en andere externe factoren, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - (b) De aard van de entiteit, met inbegrip van:
 - (i) Haar activiteiten;
 - (ii) Haar structuur inzake eigendom en governance;
 - (iii) De soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen;
 - (iv) De wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en gefinancierd; en
 - (v) De doelstellingen en strategieën van de entiteit;
 - (c) De administratieve systemen en vastleggingen van de entiteit; en
 - (d) De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het opzetten en uitvoeren van procedures

47. Bij het verkrijgen van voldoende geschikte onderbouwende informatie als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, dient de beroepsbeoefenaar cijferanalyses op te zetten en uit te voeren alsmede inlichtingen in te winnen: (Zie: Par. A77-A81, A85, A88)
- (a) Om in te spelen op alle van materieel belang zijnde aspecten in de financiële overzichten, met inbegrip van toelichtingen; en
 - (b) Om zich specifiek te richten op gebieden in de financiële overzichten waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich zullen voordoen.

48. De passende verzoeken om inlichtingen door de beroepsbeoefenaar bij het management en anderen binnen de entiteit, dienen het volgende te omvatten: (Zie: Par. A82-A86)
- (a) De wijze waarop het management significante schattingen maakt die onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
 - (b) Het identificeren van verbonden partijen en transacties met gerelateerde partijen, met inbegrip van het doel van die transacties;
 - (c) De vraag of er significante, ongebruikelijke of complexe transacties, gebeurtenissen of aangelegenheden zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, met inbegrip van:
 - (i) Significante wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten of werkzaamheden van de entiteit;
 - (ii) Significante wijzigingen in de voorwaarden van contracten die op een van materieel belang zijnde wijze de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden, met inbegrip van voorwaarden van financierings- en schuldcontracten of bepalingen;
 - (iii) Significante journaalboekingen of overige aanpassingen aan de financiële overzichten;
 - (iv) Significante transacties die voorkomen of worden erkend nabij het einde van de verslagperiode;
 - (v) De status van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen die gedurende eerdere opdrachten zijn geïdentificeerd; en
 - (vi) Effecten of mogelijke implicaties voor de entiteit van transacties of relaties met verbonden partijen;
 - (d) Het bestaan van bekende gevallen van, vermoeden of aantijgingen van:
 - i. Fraude of illegale activiteiten die de entiteit beïnvloeden; en
 - ii. Het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die doorgaans bekend staan voor hun direct effect op het vaststellen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten en die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving met betrekking tot belastingen en pensioenen;
 - (e) Of het management alle gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van, of een toelichting in, de financiële overzichten is vereist, heeft geïdentificeerd en hierop heeft ingespeeld;
 - (f) De basis voor de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie: Par. A87)
 - (g) Of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
 - (h) Verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn en die de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden of hebben beïnvloed, met inbegrip van toelichtingen; en
 - (i) Materiële niet-monetaire transacties of materiële transacties die zijn ondernomen door de entiteit, en niet in aanmerking worden genomen in de financiële verslaggevingsperiode.
49. Bij het opzetten van cijferanalyses dient de beroepsbeoefenaar te overwegen of de gegevens uit de administratieve systemen en de administratieve documenten van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses. (Zie: Par. A88-A90)

Procedures om op specifieke omstandigheden in te spelen

Verbonden partijen

50. Tijdens de beoordelingswerkzaamheden dient de beroepsbeoefenaar alert te blijven voor opgezette regelingen of informatie die zou kunnen wijzen op het bestaan van relaties of transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of niet aan de beroepsbeoefenaar heeft toegelicht.
51. Indien de beroepsbeoefenaar in de loop van het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden significante transacties buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten identificeert, dient de beroepsbeoefenaar bij het management inlichtingen in te winnen omtrent:
- (a) De aard van die transacties;
 - (b) De vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn; en
 - (c) De zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) van die transacties.

Fraude en het niet-naleven van wet- of regelgeving

52. Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of het niet-naleven van wet- of regelgeving, of vermoedens van fraude of het niet-naleven van wet- of regelgeving, heeft plaatsgevonden in de entiteit, dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) De aangelegenheid in voorkomend geval met het gepaste niveau van senior management of met de met governance belaste personen te communiceren; (Zie par. A91)
 - (b) Te verzoeken om een inschatting door het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten, te bekomen;
 - (c) Rekening houden met het eventuele effect van de inschatting door het management van de effecten van de aan de beroepsbeoefenaar gecommuniceerde gevallen van fraude of van niet-naleven van wet- of regelgeving, op de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten alsmede op de beoordelingsverklaring; en
 - (d) Te bepalen of er de verantwoordelijkheid is om het bestaan of het vermoeden van fraude of illegale activiteiten aan een instantie buiten de entiteit te rapporteren. (Zie: Par. A92-A96)

Continuïteit

53. Een beoordeling van de financiële overzichten omvat het in overweging nemen van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het in overweging nemen van de inschatting door het management van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de beroepsbeoefenaar dezelfde verslagperiode te beschouwen als die door het management is gebruikt bij het maken van de inschatting zoals door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist, of is vereist door wet- of regelgeving waar er een langere verslagperiode gespecificeerd wordt.
54. Indien de beroepsbeoefenaar zich, tijdens het uitvoeren van de beoordeling, bewust wordt van gebeurtenissen of omstandigheden die het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven ernstig in twijfel trekt, dient de beroepsbeoefenaar: (Zie: Par. A97)

- (a) Bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent plannen voor toekomstige acties die invloed hebben op het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven alsmede omtrent de haalbaarheid van die plannen, en tevens de vraag of het management veronderstelt dat de uitkomsten van die plannen de situatie met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven zal verbeteren;
- (b) De resultaten van die verzoeken om informatie te evalueren teneinde te overwegen of de reactie van het management voldoende basis verschaft om:
 - i. De financiële overzichten te blijven presenteren op grond van het continuïteitsbeginsel indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving uitgaat van de veronderstelling van continuïteit ; of
 - ii. Te concluderen of de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten, of anderszins misleidend zijn met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
- (c) De reacties van het management in overweging te nemen in het licht van alle relevante informatie waarvan de beroepsbeoefenaar zich bewust is als gevolg van de beoordeling

Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd

55. Bij het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden kan het voor de beroepsbeoefenaar noodzakelijk zijn om gebruik te maken van werkzaamheden die door andere beroepsbeoefenaars zijn uitgevoerd, of van de werkzaamheden van een individu of organisatie dat/die over de deskundigheid beschikt in een kennisveld anders dan administratieve verwerking of assurance. Indien de beroepsbeoefenaar tijdens het verloop van het uitvoeren van de beoordeling gebruik maakt van de werkzaamheden die door een andere beroepsbeoefenaar of deskundige zijn uitgevoerd dient de beroepsbeoefenaar passende stappen te nemen om zich ervan te vergewissen dat de uitgevoerde werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar (Zie par. A78).

Het aansluiten van de financiële overzichten met de onderliggende boekhoudkundige gegevens

56. De beroepsbeoefenaar dient onderbouwende informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten overeenkomen met, of aansluiten op, de onderliggende boekhouddocumenten van de entiteit. (Zie: Par. A98)

Aanvullende werkzaamheden wanneer de beroepsbeoefenaar zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten

57. Indien de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de beroepsbeoefenaar aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit op een wijze die voldoende is om de beroepsbeoefenaar in staat te stellen om: (Zie: Par. A99-A103)

- a) Te concluderen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk niet toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
- b) Te bepalen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

58. Indien de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoorderlingsverklaring waarvoor een aanpassing van, of een toelichting in, de financiële overzichten is vereist, dient de beroepsbeoefenaar bij het management te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
59. De beroepsbeoefenaar heeft geen verplichting om enige werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de beoorderlingsverklaring. Echter, indien na de datum van het beoorderlingsverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden uitgebracht, een feit bij de beroepsbeoefenaar bekend wordt, dat, wanneer het de beroepsbeoefenaar op de datum van de beoorderlingsverklaring bekend was geweest, tot een wijziging van de beoorderlingsverklaring hadden kunnen leiden, dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) Op gepaste wijze de aangelegenheid met het management of met de met governance belaste personen te bespreken;
 - (b) Te bepalen of de financiële overzichten wijziging behoeven; en
 - (c) Zo ja, bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te verwerken.
60. Indien het management de financiële overzichten niet wijzigt in de omstandigheden waarvan de beroepsbeoefenaar van oordeel is dat deze moeten worden gewijzigd en de beoorderingsverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt, dient de beroepsbeoefenaar bij het management en de met governance belaste personen aan te geven dat de financiële overzichten niet naar derden kunnen worden uitgebracht voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien de financiële overzichten later desalniettemin zonder de noodzakelijke wijzigingen worden uitgebracht, dient de beroepsbeoefenaar passende actie te ondernemen om te trachten te voorkomen dat er op de beoorderingsverklaring wordt gesteund.

Schriftelijke bevestigingen

61. De beroepsbeoefenaar dient het management te verzoeken om een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het management haar verantwoordelijkheden die beschreven staan in de overeengekomen voorwaarden van de opdracht, is nagekomen. De schriftelijke bevestigingen dienen te omvatten dat: (Zie: Par. A104-A106)
- (a) Het management haar verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is nagekomen, met inbegrip, daar waar relevant, van hun getrouwe weergave, en heeft tevens aan de beroepsbeoefenaar informatie en toegang tot informatie verschaft zoals in de voorwaarden van de opdracht beschreven staat; en
 - (b) Alle transacties geboekt en in de financiële overzichten zijn weergegeven.

Indien wet- of regelgeving van het management vereist om schriftelijke openbare verklaringen te maken over haar verantwoordelijkheden en de beroepsbeoefenaar bepaalt dat dergelijke verklaringen

voorzien in sommige of alle bevestigingen die door subparagrafen (a)-(b) zijn vereist, hoeven de relevante aangelegenheden in die verklaringen, niet in de schriftelijke bevestiging te worden opgenomen.

62. De beroepsbeoefenaar dient tevens het management schriftelijke bevestigingen te verzoeken dat het management het volgende aan de beroepsbeoefenaar heeft toegelicht: (Zie: Par. A105)
- (a) De identiteit van de verbonden partijen alsmede van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan het management kennis heeft;
 - (b) Significante feiten met betrekking tot fraude of vermoedens van fraude die bij het management bekend zijn en die de entiteit kan hebben beïnvloed;
 - (c) Bekende actuele of mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving waarvan de effecten van het niet-naleven, de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden;
 - (d) Alle informatie die relevant is voor de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten;
 - (e) Dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanpassing of toelichting vereist, daadwerkelijk zijn aangepast of toegelicht;
 - (f) Verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen van materieel belang, die de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden of hebben beïnvloed, met inbegrip van toelichtingen; en
 - (g) Materiële niet-monetaire transacties of materiële transacties, ondernomen door de entiteit, en die niet ondernomen in de financiële verslaggevingsperiode in aanmerking zijn genomen.
63. Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft, dient de beroepsbeoefenaar: (Zie: Par. A104)
- (a) Op gepaste wijze de aangelegenheid met het management of met de met governance belaste personen te bespreken;
 - (b) De integriteit van het management te herevalueren, en dient hij het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de onderbouwende informatie in het algemeen te evalueren; en
 - (c) De passende actie te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in de beoordelingsverklaring overeenkomstig deze ISRE.
64. De beroepsbeoefenaar dient een conclusie-onthouding over de financiële overzichten te vormen of de opdracht terug te geven indien teruggave onder het van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, zoals het meest passend is, indien:
- (a) De beroepsbeoefenaar concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het management zodanig dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - (b) Het management de op grond van Par. 61 vereiste bevestigingen niet verschaft.

De datum van en de verslagperiode(n) waarop de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben

65. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als mogelijk bij, maar niet na, de datum van de beoordelingsverklaring te zijn. De schriftelijke bevestigingen dienen betrekking te hebben op alle in de beoordelingsverklaring genoemde financiële overzichten en verslagperioden.

Het evalueren van onderbouwende informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

66. De beroepsbeoefenaar dient te evalueren of er voldoende en geschikte onderbouwende informatie is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden, zo niet dient de beroepsbeoefenaar andere werkzaamheden uit te voeren die door de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden als zijnde noodzakelijk worden geoordeeld teneinde over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen. (Zie: Par. A107)
67. Indien de beroepsbeoefenaar niet in staat is voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen dient, de beroepsbeoefenaar, op gepaste wijze, de effecten die dergelijke beperkingen hebben op de reikwijdte van de beoordeling met het management en de met governance belaste personen, te bespreken. (Zie: Par. A108-109)

Het evalueren van het effect van de beoordelingsverklaring

68. De beroepsbeoefenaar dient de onderbouwende informatie die is verkregen uit de werkzaamheden die zijn uitgevoerd te evalueren teneinde het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen. (Zie: Par. A107)

Het vormen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten

Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten

69. Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) Te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie: Par. A110-113)
 - (b) Te overwegen of, in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden:
 - (i) De terminologie die in de financiële overzichten wordt gehanteerd, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is;
 - (ii) De financiële overzichten op adequate wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - (iii) De geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
 - (iv) De door het management gemaakte schattingen redelijk lijken;
 - (v) De in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk overkomen; en
 - (vi) De financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen een inzicht te verwerven in de effecten van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die opgenomen is in de financiële overzichten. (Zie: Par. A112-A114)

70. De beroepsbeoefenaar dient de impact te overwegen van:

- (a) Niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de beoordelingswerkzaamheden, en in de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit van het voorgaande jaar, zijn geïdentificeerd over de financiële overzichten als geheel; en
- (b) De kwalitatieve aspecten van de boekhoudkundige verwerkingen van de entiteit, met inbegrip van indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding bij beoordelingen door het management. (Zie: Par. A115-A116)

71. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel, dient de overweging van de beroepsbeoefenaar tevens het volgende te omvatten: (Zie: Par. A113)

- (a) De algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel; en
- (b) De vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen erop wijzen te zijn weergegeven op een manier die getrouwe weergave bereikt of, in voorkomend geval, in de context van de financiële overzichten als geheel, een getrouw beeld geeft.

Het vormen van de conclusie

72. De conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten, al dan niet aangepast, dient in de gepaste vorm tot uitdrukking worden gebracht in de context van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten is toegepast.

Niet-aangepaste conclusie

73. De beroepsbeoefenaar dient in de beoordelingsverklaring een niet-aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel wanneer de beroepsbeoefenaar een beperkte mate van zekerheid heeft verkregen teneinde te kunnen concluderen dat er niets onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar is gekomen dat ertoe leidt dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel zijn opgesteld.

74. Wanneer de beroepsbeoefenaar een niet-aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt, dient de beroepsbeoefenaar, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, op passende wijze één van de volgende zinnen te gebruiken: (Zie: Par. A117-A118)

- (a) “Op basis van onze beoordeling is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouw beeld geven... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving” (voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een getrouw-beeld stelsel); of
- (b) Op basis van onze beoordeling is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving,” (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

Aangepaste conclusie

75. De beroepsbeoefenaar dient een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel, wanneer:
- (a) De beroepsbeoefenaar, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen onderbouwende informatie, bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - (b) De beroepsbeoefenaar niet in staat is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen met betrekking tot één of meerdere items in de financiële overzichten die van materieel belang zijn met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.
76. Wanneer de beroepsbeoefenaar een aangepast oordeel uitbrengt over de financiële overzichten, dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) Voor de conclusieparagraaf in de beoordelingsverklaring, op gepaste wijze, gebruik te maken van het kopje “Conclusie met beperking”, “Afkeurende conclusie”, of “Conclusie-onthouding”: en
 - (b) Een beschrijving geven van de aangelegenheid die de aanleiding vormt van de aanpassing, onder een gepaste hoofding (bijvoorbeeld “Basis voor conclusie met beperking”, “Basis voor afkeurende conclusie”, of “Basis voor conclusie-onthouding”, in voorkomend geval), in een aparte paragraaf in de beoordelingsverklaring direct vóór de conclusieparagraaf (waarnaar verwezen wordt als de basis voor de conclusie-paragraaf).

Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

77. Indien de beroepsbeoefenaar bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, dient de beroepsbeoefenaar het volgende tot uitdrukking te brengen:
- (a) Een conclusie met beperking wanneer de beroepsbeoefenaar concludeert dat de effecten van de aangelegenheden die aanleiding geven tot de aanpassing van materieel belang zijn, maar niet van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
 - (b) Een afkeurende conclusie wanneer de effecten van de aangelegenheden die aanleiding geven tot de aanpassing zowel van materieel belang zijn als een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten.
78. Wanneer de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt vanwege een afwijking van materieel belang, dient de beroepsbeoefenaar, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, op passende wijze één van de volgende zinnen te gebruiken:
- (a) “Op basis van onze beoordeling, met uitzondering van de gevolgen van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf “basis voor conclusie met beperking”, is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouw beeld geven... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
,” (voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een getrouw-beeld stelsel); of
 - (b) “Op basis van onze beoordeling, met uitzondering van de gevolgen van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf “basis voor conclusie met beperking”, is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde

stelsel van financiële verslaggeving" (voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een een compliance-stelsel).

79. Wanneer de beroepsbeoefenaar een afkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt, dient de beroepsbeoefenaar, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, op gepaste wijze één van de volgende zinnen te gebruiken:
- (a) "Op basis van onze beoordeling, en gelet op de ernst van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van de afkeurende conclusie", geven de financiële overzichten als geheel geen getrouw beeld in alle van materieel belang zijnde opzichten... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving." (voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een getrouw-beeld stelsel); of
 - (b) "Op basis van onze beoordeling, en gelet op de ernst van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van de afkeurende conclusie", geven de financiële overzichten als geheel geen getrouw beeld in alle van materieel belang zijnde opzichten... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving".(voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een compliance-stelsel).
80. In de basis voor de conclusieparagraaf, met betrekking tot afwijkingen van materieel belang die aanleiding geven tot een aangepaste conclusie of een afkeurende conclusie, dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) De financiële effecten van de afwijkingen te beschrijven en te kwantificeren indien de afwijkingen van materieel belang in verband staan met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), tenzij niet-uitvoerbaar, in welk geval de beroepsbeoefenaar dit zal vermelden;
 - (b) Uit te leggen op welke wijze toelichtingen een afwijking bevatten indien de afwijking van materieel belang verband houdt met beschrijvende toelichtingen; of
 - (c) de aard te beschrijven van niet vermelde informatie indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet-toelichten van informatie die vereist is te worden toegelicht. Tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, dient de beroepsbeoefenaar de niet vermelde toelichtingen op te nemen waar dit praktisch uitvoerbaar is.

Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen

81. Indien de beroepsbeoefenaar niet in staat is om een conclusie te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen, dient de beroepsbeoefenaar:
- (a) Een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed; of
 - (b) Een conclusie-onthouding te vormen indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

82. De beroepsbeoefenaar dient de opdracht terug te geven indien zich de volgende omstandigheden voordoen: (Zie: Par. A119-A121)

- (a) Als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht, die door het management is opgelegd nadat de beroepsbeoefenaar de opdracht heeft aanvaard, is de beroepsbeoefenaar niet in staat voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten;
 - (b) De beroepsbeoefenaar heeft bepaald dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed zijn; en
 - (c) Het teruggeven van de opdracht onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
83. Wanneer de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen, dient de beroepsbeoefenaar, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, op gepaste wijze één van de volgende zinnen te gebruiken:
- (a) Op basis van onze beoordeling, met uitzondering van de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de conclusie met beperking”, is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouw beeld geven... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving,” (voor financiële overzichten die zijn opgesteld onder een getrouw-beeld stelsel); of
 - (b) “Op basis van onze beoordeling, met uitzondering van de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid(en) zoals beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van de conclusie met beperking”, is er niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving,” (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
84. Bij het vormen van een conclusieonthouding over de financiële overzichten dient de beroepsbeoefenaar in de conclusieparagraaf te vermelden dat:
- (a) Als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf “Onderbouwing van de conclusie-onthouding” staan beschreven de beroepsbeoefenaar niet in staat is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen teneinde over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen; en
 - (b) de beroepsbeoefenaar derhalve geen conclusie tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten.
85. In de onderbouwing van de conclusieparagraaf, met betrekking tot de aangepaste conclusie als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen of wanneer de beroepsbeoefenaar een conclusie-onthouding formuleert, dient de beroepsbeoefenaar de reden(en) voor het niet in staat zijn om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen, op te nemen.

De beoordelingsverklaring

86. De beoordelingsverklaring voor de beoordelingsopdracht dient in schriftelijke te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie: Par. A122-A125, A146, A148)

- (a) Een titel die duidelijk aangeeft dat het een verslag betreft van een onafhankelijke beroepsbeoefenaar voor een beoordelingsopdracht;
- (b) De geadresseerde(n), zoals door de omstandigheden van de opdracht wordt vereist;
- (c) Een inleidende paragraaf die
 - (i) De beoordeelde financiële overzichten identificeert, met inbegrip van de identificatie van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de set van financiële overzichten alsmede de datum en de verslagperiode die waarop elk financieel overzicht betrekking heeft;
 - (ii) Refereert naar de samenvatting van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
 - (iii) Stelt dat de financiële overzichten het voorwerp hebben uitgemaakt van een beoordeling;
- (d) Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten, met inbegrip van een toelichting dat het management verantwoordelijk is voor: (Zie: Par. A128-A131)
 - (i) Het door hen opstellen ervan in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave waar dit relevant is;
 - (ii) De interne beheersingsystemen die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
- (e) Indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen;
 - (i) Een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en
 - (ii) Indien het management de keuze heeft in stelsels van financiële verslaggeving bij het opstellen van dergelijke financiële overzichten, is een verwijzing binnen de verklaring van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten, naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving in de omstandigheden, aanvaardbaar is
- (f) Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, met inbegrip van een verwijzing naar deze ISRE en, voor zover van toepassing, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie: Par. A130-131, A147)
- (g) Een beschrijving van een beoordeling van financiële overzichten en de beperkingen hiervan, alsmede de volgende vermeldingen: (Zie: Par. A132)
 - (i) Een beoordelingsopdracht onder deze ISRE is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid;
 - (ii) De beroepsbeoefenaar voert werkzaamheden uit, die voornamelijk bestaan uit het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit en, in

- voorkomend geval, het toepassen van cijferanalyses, en hij evalueert de verkregen onderbouwende informatie; en
- (iii) De werkzaamheden die tijdens een beoordeling worden uitgevoerd zijn aanzienlijk minder dan die werkzaamheden die in een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing (ISA's) worden uitgevoerd, en, dienovereenkomstig brengt de beroepsbeoefenaar geen controleoordeel tot uitdrukking over de financiële overzichten;
- (h) Een paragraaf onder de hoofding "conclusie" dat het volgende omvat:
- (i) De conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met de paragrafen 72-85, op gepaste wijze; en
 - (ii) Een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, met inbegrip van de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel van financiële verslaggeving dat niet de "International Financial Reporting Standards" of "International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)" is die door de International Accounting Standards Board is uitgebracht, of "International Public Sector Accounting Standards" die door de International Public Sector Accounting Standards Board is uitgebracht; (Zie: Par. A133-134)
- (i) Wanneer de beroepsbeoefenaar een aangepaste conclusie over de financiële overzichten uitbrengt:
- (i) Een paragraaf onder een passende hoofding die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de beroepsbeoefenaar bevat in overeenstemming met paragrafen 72 en 75-85; en
 - (ii) Een paragraaf, onder een passende hoofding, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leiden tot de aanpassing; (Zie: Par. A135)
- (j) Een verwijzing naar de verplichting van de beroepsbeoefenaar onder deze ISRE om relevante ethische voorschriften na te leven;
- (k) De datum van de beoordelingsverklaring; (Zie: Par. A142-A145)
- (l) De handtekening van de beroepsbeoefenaar; en (Zie: Par. A136)
- (m) De locatie in het rechtsgebied waar de beroepsbeoefenaar werkzaam is.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en Paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

87. De beroepsbeoefenaar kan het noodzakelijk achten de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de beroepsbeoefenaar een Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen, aangenomen dat de beroepsbeoefenaar voldoende en geschikte onderbouwende informatie heeft verkregen teneinde te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang

bevat zoals deze in de financiële overzichten is weergegeven. Een dergelijke paragraaf kan alleen refereren naar informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.

88. De beoordelingsverklaring over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten die de gebruikers van de beoordelingsverklaring er op attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, en dat, als gevolg daarvan, de financiële overzichten niet voor een ander doel geschikt zijn. (Zie: Par. A137-A138)
89. De beroepsbeoefenaar dient een Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen direct na de paragraaf die de conclusie van de beroepsbeoefenaar bevat over de financiële overzichten onder de hoofding “Ter benadrukking van aangelegenheden” of andere passende hoofding.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

90. Indien de beroepsbeoefenaar het noodzakelijk acht een aangelegenheid te communiceren anders dan die welke in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar of de beoordelingsverklaringen; dit niet verboden is op grond van wet of regelgeving, dient de beroepsbeoefenaar dit te doen in een paragraaf in de beoordelingsverklaring met de titel “Overige aangelegenheden” of een ander geschikte titel.

Overige verklaringsverantwoordelijkheden

91. Een beroepsbeoefenaar kan worden verzocht om overige rapporteringsverantwoordelijkheden te behandelen in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten die een aanvulling zijn op de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar onder deze ISRE om te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dienen die overige rapporteringsverantwoordelijkheden te worden opgenomen door de beroepsbeoefenaar in een aparte sectie in de beoordelingsverklaring met als hoofding “Verslag over overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen”; of anderszins op gepaste wijze aan de context van de sectie, in navolging van de sectie van het verslag met als hoofding “Verklaring over de financiële overzichten” (Zie: Par. A139-A141)

Datum van de beoordelingsverklaring

92. De beroepsbeoefenaar dient het verslag niet later te dateren dan de datum waarop de beroepsbeoefenaar voldoende en geschikte onderbouwende informatie heeft verkregen als basis voor zijn conclusie over de financiële overzichten, met inbegrip van het feit van zich ervan te hebben vergewist dat: (Zie: Par. A142-A145)
- (a) Alle overzichten die de financiële overzichten vormen onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, voor zover van toepassing, zijn opgesteld; en
 - (b) Degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Documentatie

93. Het opstellen van de documentatie van de beoordeling, verschaft onderbouwende informatie dat de beoordeling overeenkomstig deze ISRE, alsmede in overeenstemming met door wet- of regelgeving gestelde eisen waar relevant, is uitgevoerd, alsmede een voldoende en geschikte vastlegging van de basis voor het beoordelingsverklaring. De beroepsbeoefenaar dient de volgende aspecten van de opdracht tijdig te documenteren, op voldoende wijze teneinde een ervaren beroepsbeoefenaar in staat te stellen om, zonder eerder met de opdracht te maken hebben gehad, het volgende te begrijpen: (Zie: Par. A149)
- (a) De aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om deze ISRE en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen na te leven;
 - (b) Resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, alsmede de conclusies van de beroepsbeoefenaar die zijn gevormd op basis van die resultaten; en
 - (c) Significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit door de beroepsbeoefenaar getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.
94. Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden zoals in deze ISRE is vereist, dient de beroepsbeoefenaar het volgende vast te leggen:
- (a) Wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
 - (b) Wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld in het kader van de kwaliteitsmanagement van de opdracht, evenals de datum en de omvang van de nazicht.
95. De beroepsbeoefenaar dient tevens discussies met het management, de met governance belaste personen en anderen te documenteren voor zover die relevant zijn voor het uitvoeren van de beoordeling van significante aangelegenheden die naar voren gekomen zijn tijdens de opdracht, met inbegrip van de aard van die aangelegenheden.
96. Indien de beroepsbeoefenaar, in de loop van de opdracht, informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de bevindingen van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot significante aangelegenheden die invloed hebben op de financiële overzichten, dient de beroepsbeoefenaar te documenteren op welke wijze werd ingespeeld op deze inconsistentie.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISRE (Zie: Par. 1)

- A1. Bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht van financiële overzichten kan het vereist zijn dat de beroepsbeoefenaar door wet- of regelgeving gestelde eisen naleeft die kunnen afwijken van de vereisten die in deze ISRE zijn vastgesteld. Terwijl de beroepsbeoefenaar de aspecten van deze ISRE in deze omstandigheden nuttig kan vinden, is het de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar om zeker te stellen dat alle relevante juridische, regelgevende en beroepsverplichtingen worden nageleefd.

Relatie met ISQM 1 (Zie: Par. 4)

- A2. ISQM 1 behandelt de verantwoordelijkheden van het kantoor voor het opzetten en het waarborgen van een systeem van kwaliteitsmanagement voor assurance-opdrachten, met inbegrip van beoordelingsopdrachten.⁷ ISQM 1 behandelt eveneens de verantwoordelijkheden van het kantoor met betrekking tot het opzetten van beleidslijnen of procedures voor opdrachten waarvoor een kwaliteitsbeoordeling van de opdracht vereist is.⁸ ISQM 2 behandelt de aanstelling en kwalificatiecriteria van de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de opdracht uitvoert, alsook de uitvoering en documentatie ervan.⁹

Een systeem van kwaliteitsbeoordeling heeft betrekking op de volgende elementen¹⁰:

- (a) Risicoanalyseproces van het kantoor;
- (b) Governance en leiding van het kantoor;
- (c) Relevante ethische voorschriften;
- (d) Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- (e) Uitvoering van de opdracht;
- (f) Middelen;
- (g) Informatie en communicatie;
- (h) Monitoring en remediërende maatregelen.

Kantoren of nationale vereisten kunnen andere terminologie of ander kader gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

- A3. Volgens ISQM 1 is het doel van het kantoor het ontwerpen, implementeren en uitvoeren van een systeem van kwaliteitsmanagement voor assurance-opdrachten, waaronder beoordelingsopdrachten, dat het kantoor een redelijke mate van zekerheid biedt dat:
- (a) Het kantoor en zijn professionele medewerkers hun verantwoordelijkheden nakomen in overeenstemming met de professionele standaarden en de toepasselijke wettelijke en reglementaire vereisten, en hun opdrachten uitvoeren in overeenstemming met die standaarden en vereisten; en
 - (b) De verslagen die door het kantoor of door opdrachtpartners worden uitgebracht, onder de omstandigheden passend zijn.¹¹
- A4. Nationale vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheid van het kantoor voor het ontwerpen, opzetten en uitvoeren van een systeem van kwaliteitsmanagement, zijn minstens zo veeleisend als ISQM 1 wanneer ze het kantoor verplichten om de doelstellingen te bereiken zoals vastgelegd in ISQM 1.

⁷ ISQM 1, par. 1.

⁸ ISQM 1, par. 2(a).

⁹ ISQM 1, par. 2(b).

¹⁰ ISQM 1, par. 6.

¹¹ ISQM 1, par. 11.

De opdracht inzake een beoordeling van historische financiële overzichten (Zie: Par. 5-8, 14)

- A5. Beoordelingen van financiële overzichten kunnen worden uitgevoerd voor een brede groep entiteiten die variëren in type of omvang, of in complexiteitsniveau van hun financiële verslaggeving. In bepaalde rechtsgebieden kan een beoordeling van financiële overzichten van bepaalde soorten entiteiten tevens onderworpen zijn aan plaatselijke wet- en regelgeving alsmede gerelateerde verslaggevingsvereisten.
- A6. Beoordelingen kunnen in allerlei omstandigheden worden uitgevoerd. Ze kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor entiteiten die zijn vrijgesteld van vereisten die in wet- of regelgeving voor een verplichte controle zijn vastgesteld. Er kan tevens op vrijwillige basis om beoordelingen worden verzocht, zoals in verband met financiële verslaggeving gevoerd voor afspraken onder de voorwaarden van een privécontract, of om financieringsregelingen te ondersteunen.

Doelstellingen

- A7. Deze ISRE vereist van de beroepsbeoefenaar dat hij over de financiële overzichten een conclusie-onthouding formuleert indien:
- (a) De beroepsbeoefenaar een verslag uitbrengt, of is gehouden om voor de opdracht een verslag uit te brengen; en
 - (b) De beroepsbeoefenaar niet in staat is om over de financiële overzichten een conclusie te vormen als gevolg van het onvermogen om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen en de beroepsbeoefenaar concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn
- A8. De situatie van het tijdens een beoordelingsopdracht niet in staat zijn om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen (naar verwezen als een beperking in de uitvoering van de beoordeling) kan voortkomen uit:
- (a) Omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
 - (b) Omstandigheden volgend uit de aard of timing van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar;
 - (c) Beperkingen die door het management of de met governance belaste personen van de entiteit, worden opgelegd.
- A9. Deze ISRE zet vereisten en leidraden voor de beroepsbeoefenaar uiteen wanneer de beroepsbeoefenaar een beperking in reikwijdte te maken krijgt, voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht óf tijdens de opdracht.

Definities

Het gebruik van de termen “management” en “de met governance belaste personen”

- A10. De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden alsmede tussen diverse soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen hebben invloed op de manier waarop de beroepsbeoefenaar de vereisten van deze ISRE toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zin “het

management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen” die gebruikt wordt op verschillende plaatsen in deze ISRE, bedoeld om de beroepsbeoefenaar alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van een entiteit verschillende management- en governance structuren kunnen hebben.

- A11. Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van financiële informatie en externe financiële verslaggeving zullen onder het management of onder de met governance belaste personen vallen volgens factoren zoals:

- De middelen en structuur van de entiteit; en
- De respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- of regelgeving uiteen is gezet of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in formele afspraken inzake governance of aansprakelijkheid voor de entiteit (bijvoorbeeld zoals vastgelegd in contracten, een oprichting of ander soort vastgestelde documenten van de entiteit).

In kleine entiteiten is er vaak geen scheiding van de rollen van management en governance. In grote entiteiten is het management vaak verantwoordelijk voor de uitvoering van de zaken of activiteiten van de entiteit alsmede de verslaggeving daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In sommige rechtsgebieden is de verantwoordelijkheid voor het opstellen van financiële overzichten voor een entiteit de juridische verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen en in andere rechtsgebieden is het de verantwoordelijkheid van het management.

Beperkte mate van zekerheid - Gebruik van de term voldoende en geschikte onderbouwende informatie (Zie: Par. 17(f))

- A12. Voldoende en geschikte onderbouwende informatie is vereist om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om de conclusie van de beroepsbeoefenaar te ondersteunen. Onderbouwende informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit werkzaamheden die worden uitgevoerd in de loop van de beoordelingsopdracht.

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze ISRE (Zie: Par. 18)

- A13. Deze ISRE doet geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een beoordeling van financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de vereisten in deze ISRE zal een beoordeling die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, niet automatisch in overeenstemming zijn met deze ISRE.

Ethische voorschriften (Zie: Par. 21)

- A14. De IESBA Code stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De fundamentele beginselen omvatten:

- (a) Integriteit
- (b) Objectiviteit

(c) Deskundigheid en zorgvuldigheid

(d) Geheimhouding; en

(e) Professioneel gedrag

De fundamentele ethische beginselen vormen de gedragsnorm die van een beroepsbeoefenaar wordt verwacht. De IESBA Code biedt een conceptueel raamwerk dat de aanpak beschrijft die een beroepsbeoefenaar moet hanteren om bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen te identificeren, te evalueren en aan te pakken. In het geval van controles, beperkte beoordelingen en andere assurance-opdrachten stelt de IESBA Code de Internationale Independence Standard vast. Deze normen zijn gebaseerd op de toepassing van het conceptuele raamwerk op bedreigingen voor de onafhankelijkheid in het kader van deze opdrachten.

- A15. In het geval van een beoordelingsopdracht van financiële overzichten vereist de IESBA Code dat de beroepsbeoefenaar onafhankelijk is van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld. In de IESBA Code wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid qua geesteshouding en anderzijds schijnbare onafhankelijkheid. De onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar waarborgt het vermogen van de beroepsbeoefenaar om een conclusie te vormen zonder dat hij wordt beïnvloed door effecten die anders die conclusie zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de beroepsbeoefenaar om integer te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling (Zie: Par. 22)

- A16. Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van onderbouwende informatie bij een beoordeling. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistenties en het onderzoeken van tegenstrijdige onderbouwende informatie, alsmede het ter discussie stellen van de betrouwbaarheid van antwoorden op verzoeken om inlichtingen en overige informatie die is verkregen van het management en de met governance belaste personen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen onderbouwende informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht
- A17. Een professioneel-kritische instelling behelst onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld:
- Onderbouwende informatie die niet consistent is met overig verkregen onderbouwende informatie.
 - Informatie die tevens de betrouwbaarheid ter discussie stelt van de documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als onderbouwende informatie worden gebruikt.
 - Situaties die wijzen op mogelijke fraude.
 - Eventuele andere omstandigheden die op de behoefte aan aanvullende werkzaamheden wijzen.
- A18. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling is nodig doorheen de beoordelingsopdracht i wanneer de beroepsbeoefenaar de risico's moet reduceren van:
- Het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden.

- Het te ver generaliseren bij het trekken van conclusies uit de verkregen onderbouwende informatie.
- Het gebruiken van ongepaste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die tijdens de beoordeling zijn uitgevoerd alsmede bij het evalueren van de resultaten daarvan.

A19. Van de beroepsbeoefenaar kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen omtrent de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. De opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de beroepsbeoefenaar evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder dan overtuigende onderbouwende informatie die niet adequaat is voor het doel van de beoordeling.

Professionele oordeelsvorming (Zie: Par. 23)

A20. Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een beoordelingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en de vereisten van deze ISRE, alsmede behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk:

- Met betrekking tot beslissingen over materialiteit, alsmede de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt zijn om aan de eisen van deze ISRE te voldoen en om onderbouwende informatie te verzamelen.
- Bij het evalueren of de onderbouwende informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden het opdrachtrisico terugbrengt naar een niveau dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is.
- Bij het in overweging nemen van de oordelen van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit.
- Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten op basis van de verkregen onderbouwende informatie, met inbegrip van het overwegen van de redelijkheid van de schattingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

A21. Het onderscheidende kenmerk van een door de beroepsbeoefenaar verwachte professionele oordeelsvorming, is dat deze wordt toegepast door een beroepsbeoefenaar wiens training, kennis en ervaring, met inbegrip van het gebruik van assurance-vaardigheden en -technieken, hebben bijgedragen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvormingen te komen. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, vormt een hulpmiddel voor de beroepsbeoefenaar bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.

- A22. Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij individuele opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die gedurende de opdracht bij de beroepsbeoefenaar bekend zijn, met inbegrip van:
- Kennis die is verworven bij opdrachten die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten in voorgaande verslagperiodes, waar van toepassing.
 - Het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar boekhoudkundige verwerkingssysteem alsmede in het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving in de sector van de entiteit.
 - De mate waarin het opstellen en presenteren van de financiële overzichten het toepassen van oordeelsvorming door het management vereist.
- A23. Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de tot stand gekomen oordeelsvorming, een deskundige toepassing van de assurance- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt en passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de beroepsbeoefenaar tot aan de datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar.
- A24. Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de opdracht. Deze dient tevens op passende wijze te worden gedocumenteerd overeenkomstig de vereisten van deze ISRE. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte onderbouwende informatie worden bekomen.

Kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht (Zie: Par. 24-25)

- A25. Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:
- Het toepassen van een professioneel-kritische instelling alsmede professionele oordeelsvorming op het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht, met inbegrip van het verkrijgen en het evalueren van onderbouwende informatie;
 - Het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersingssystemen;
 - Het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's met de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling;
 - Het op gepaste wijze toepassen van werkzaamheden op de beoordelingsopdracht, wat overige soorten werkzaamheden kan omvatten ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses (zoals inspectie, herberekening, heruitvoering, observatie en confirmatie);
 - Systematische documentering; en
 - Het toepassen van vaardigheden en handelingen die relevant zijn voor het schrijven van verslagen voor assurance-opdrachten.
- A26. In het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor hebben opdrachtteams de verplichting om de beleidslijnen of procedures van het kantoor toe te passen die op de opdracht van toepassing zijn, en om het kantoor te voorzien van informatie uit de beoordelingsopdracht die volgens

die beleidslijnen of procedures moet worden gerapporteerd ter ondersteuning van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.

- A27. De acties van de opdrachtpartner en de relevante communicatie met andere leden van het opdrachtteam, in het kader van zijn algemene verantwoordelijkheid aangaande het managen en bereiken van kwaliteit van elke beoordelingsopdracht, onderstrepen het belang van kwaliteit voor het uitvoeren van een opdracht, en van:
- (a) het uitvoeren van werkzaamheden overeenkomstig professionele standaarden en toepasselijke wettelijke en reglementaire vereisten;
 - (b) het naleven van de beleidslijnen of procedures van het kantoor inzake kwaliteitsmanagement, voor zover van toepassing;
 - (c) het afgeven van een verslag dat passend is in de gegeven omstandigheden; en
 - (d) de mogelijkheid voor teamleden om bezorgdheden kenbaar te maken zonder vrees voor represailles.
- A28. Het opdrachtteam mag in het algemeen steunen op het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, behalve indien:
- de ervaring of kennis van het team suggereert dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor niet geschikt zijn gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht; of
 - informatie aangeleverd door het kantoor of derden, wijst op tekortkomingen in de werking van het systeem.

Het team kan bijvoorbeeld steunen op het systeem voor:

- de competentie en capaciteit van personeel op basis van rekrutering en opleiding;
- onafhankelijkheid door het verzamelen en communiceren van informatie over onafhankelijkheid;
- het beheer van cliëntrelaties via beleidslijnen en procedures inzake aanvaarding en continuering van opdrachten;
- de naleving van wettelijke en reglementaire vereisten via het monitoring- en correctieproces van het kantoor.

Bij het beoordelen van geïdentificeerde tekortkomingen¹² in het systeem van kwaliteitsmanagement van het kantoor die een invloed kunnen hebben op de beoordelingsopdracht, kan de opdrachtpartner de getroffen remediërende maatregelen van het kantoor in overweging nemen.

¹² ISQM 1, par. 16(a).

- A29. Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor betekent niet noodzakelijk dat een specifieke beoordelingsopdracht niet werd uitgevoerd in overeenstemming met de professionele standaarden en toepasselijke wettelijke vereisten, of dat het verslag van de professional ongeschikt was.

Toewijzing van opdrachtteams (Zie: Par. 25(b))

- A30. Bij het beoordelen van de vereiste competenties en mogelijkheden van het opdrachtteam als geheel, kan de opdrachtpartner rekening houden met zaken zoals:
- ervaring met vergelijkbare beoordelingsopdrachten op het vlak van soort en complexiteit via gepaste opleiding en deelname;
 - kennis van professionele standaarden en toepasselijke wettelijke en reglementaire vereisten;
 - technische deskundigheid, o.a. op vlak van informatietechnologie en gespecialiseerde domeinen zoals accounting of assurance;
 - kennis van de relevante sector waarin de cliënt actief is;
 - het vermogen om professioneel beoordelingen te maken;
 - kennis van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsmanagement van het kantoor.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten (Zie: Par. 25(d)(i))

- A31. ISQM 1¹³ vereist dat het kantoor kwaliteitsdoelstellingen vastlegt met betrekking tot de aanvaarding en het behoud van klantrelaties en beoordelingsopdrachten. De informatie die de opdrachtpartner helpt te bepalen of het beleid en de procedures van het kantoor inzake de aanvaarding en het behoud van klantrelaties en beoordelingsopdrachten zijn gevolgd, en of de getrokken conclusies passend zijn, kan het volgende omvatten:
- de integriteit van de belangrijkste eigenaars, sleutelfiguren in het management en de met governance belaste personen; en
 - belangrijke kwesties die tijdens de huidige of vorige opdracht zijn geïdentificeerd, en hun impact op het al dan niet voortzetten van de relatie.
- A32. Indien de opdrachtpartner reden heeft om de integriteit van het management in twijfel te trekken in een mate van waarschijnlijk dat deze een behoorlijke uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden, is het onder deze ISRE niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit door wet- of regelgeving wordt vereist, aangezien dit ertoe kan leiden dat de beroepsbeoefenaar op ongepaste wijze met de financiële overzichten van de entiteit geassocieerd wordt.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten (Zie: Par. 29)

- A33. Het door de beroepsbeoefenaar in overweging te nemen van het continueren van de opdracht, alsmede van relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, vindt doorheen de opdracht plaats, rekening houdend met de concrete situatie en de gewijzigde omstandigheden. Het uitvoeren van

¹³ ISQM 1, par. 30.

initiële werkzaamheden voor continuering van de opdracht en evaluatie van relevante ethische voorschriften (met inbegrip van onafhankelijkheid) aan het begin van een opdracht leidt tot de beslissingen en acties van de beroepsbeoefenaar voorafgaand aan het uitvoeren van significante activiteiten voor de opdracht.

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden
(Zie: Par. 29)

- A34. Assurance-opdrachten kunnen enkel worden aanvaard wanneer de opdracht bepaalde kenmerken¹⁴ vertoont die bevorderlijk zijn voor het behalen van de doelstellingen die specifiek zijn voor de opdracht.

Rationeel doel (Zie: Par. 29(a)(i))

- A35. Het kan onwaarschijnlijk zijn dat er voor de opdracht een rationeel doel bestaat indien, bijvoorbeeld:

- (a) Er een significante beperking bestaat in de uitvoering van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar;
- (b) De beroepsbeoefenaar vermoedens heeft dat de betrokken partij voornemens is om de naam van de beroepsbeoefenaar op een ongepaste manier met de financiële overzichten te associëren; of
- (c) De opdracht bedoeld is om te voldoen aan de door wet- of regelgeving gestelde eisen en dergelijke wet- of regelgeving vereist dat de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Beoordelingsopdracht is gepast (Zie: Par. 29(a)(ii))

- A36. Wanneer het aanvankelijk inzicht van de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden van de opdracht, aangeeft dat het aanvaarden van een beoordelingsopdracht niet gepast zou zijn, kan de beroepsbeoefenaar overwegen om aan te bevelen dat een andere soort opdracht wordt uitgevoerd. Afhankelijk van de omstandigheden kan de beroepsbeoefenaar er bijvoorbeeld van uitgaan dat het uitvoeren van een controleopdracht gepaster zou zijn dan een beoordeling. In andere gevallen, indien de omstandigheden van de opdracht het uitvoeren van een assurance-opdracht beletten, kan de beroepsbeoefenaar een samenstellingsopdracht aanbevelen of, in voorkomend geval, een andere opdracht inzake boekhoudkundige diensten.

Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren (Zie: Par. 29(c))

- A37. Een voorbeeld van gevallen waarin de beroepsbeoefenaar redenen zou kunnen hebben om te betwijfelen dat de informatie die noodzakelijk is om de beoordeling uit te voeren beschikbaar of betrouwbaar zal zijn, is wanneer van de boekhoudkundige administratie die noodzakelijk is voor de doeleinden van het uitvoeren van cijferanalyses wordt vermoed dat deze aanzienlijk inaccuraat of onvolledig is. Deze overweging bedoelt niet de behoefte die zich soms in de loop van een beoordelingsopdracht voordoet om voor het management een hulpmiddel te vormen bij het aanbevelen van het aanpassen van posten die vereist zijn om de financiële overzichten die door het management zijn opgesteld, te voltooien.

¹⁴ Assurance Framework, par. 22.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht (Zie: Par. 30)

- A38. Deze ISRE vereist, voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht door de beroepsbeoefenaar, tevens van de beroepsbeoefenaar om bepaalde aangelegenheden vast te stellen, waarover het noodzakelijk is dat de beroepsbeoefenaar en het management van de entiteit overeenkomen en welke binnen de macht van de entiteit liggen.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: Par. 30(a))

- A39. Een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht is dat de criteria¹⁵ waar in de definitie van een assurance-opdracht naar wordt verwezen, voor de beoogde gebruikers geschikt en beschikbaar zijn¹⁶. In het kader van deze ISRE verschaft het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving de criteria die de beroepsbeoefenaar hanteert om de financiële overzichten te beoordelen, met inbegrip van, waar relevant, de getrouwe weergave van de financiële overzichten. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld stelsel terwijl andere compliance-stelsels zijn. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving bepalen de vorm en de inhoud van de financiële overzichten, met inbegrip van hetgeen een complete set van financiële overzichten vormt.

Aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

- A40. Zonder een aanvaardbaar stelsel van financiële verslaggeving heeft het management geen passende basis voor het opstellen van de financiële overzichten en heeft de beroepsbeoefenaar geen gepaste criteria voor de beoordeling van de financiële overzichten.
- A41. De bepaling van de beroepsbeoefenaar van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten wordt toegepast, wordt gemaakt in de context van het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de beoogde gebruikers van de financiële overzichten. De beoogde gebruikers zijn de persoon, de personen of groep personen voor wie de beroepsbeoefenaar het verslag opstelt. Het is mogelijk dat de beroepsbeoefenaar niet in staat is om alle personen te identificeren die de beoordelingsverklaring zullen lezen, in het bijzonder indien een groot aantal mensen daartoe toegang hebben.
- A42. In veel gevallen kan de beroepsbeoefenaar, bij het ontbreken van eventuele aanwijzingen die het tegendeel bewijzen, aannemen dat het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving aanvaardbaar is (bijvoorbeeld een stelsel van financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven in een rechtsgebied dat moet worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden voor bepaalde soorten entiteiten).
- A43. Factoren die relevant zijn voor de bepaling door de beroepsbeoefenaar van de aanvaardbaarheid van het stelsel van financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast omvatten:
- De aard van de entiteit (bijvoorbeeld de vraag of het een zakelijke onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie).

¹⁵ Assurance Framework, paragraaf 42.

¹⁶ Assurance Framework, paragraaf 22(b)(ii).

- Het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of deze zijn opgesteld om aan de algemene informatiebehoeften te voldoen van een grote groep gebruikers of aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers).
- De aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of een enkelvoudig financieel overzicht).
- De vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven.

A44. Indien het stelsel van financiële verslaggeving dat gebruikt is om de financiële overzichten op te stellen niet aanvaardbaar is in het licht van het doel van de financiële overzichten en het management niet instemt om het stelsel van financiële verslaggeving te gebruiken dat naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar aanvaardbaar is, is het vereist dat de beroepsbeoefenaar onder deze ISRE, de opdracht weigert.

A45. Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving die erop wijzen dat het stelsel niet aanvaardbaar is, kunnen pas nadat de beoordelingsopdracht is aanvaard aan het licht komen. Wanneer het gebruik van dat stelsel van financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven kan het management ertoe besluiten om een ander stelsel dat wel aanvaardbaar is, aan te nemen. Wanneer het management dit doet, is het onder deze ISRE vereist dat de beroepsbeoefenaar met het management de nieuwe voorwaarden van de beoordelingsopdracht overeenkomt om de wijziging in het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, weer te geven

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen (Zie: Par. 30(b), 37(e))

A46. De financiële overzichten die het voorwerp zijn van de beoordelingsopdracht, zijn deze van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder het toezicht van de met governance belaste personen. Deze ISRE legt het management en de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een beoordeling overeenkomstig deze ISRE wordt echter uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die essentieel zijn voor het uitvoeren van de beoordelingsopdracht. De beoordeling van de financiële overzichten ontslaat het management en de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden.

A47. Als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid van de financiële overzichten is het management vereist om professionele oordeelsvorming toe te passen bij het maken van schattingen die in de omstandigheden redelijk zijn, alsmede passende grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen. Deze oordelen worden gevormd binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

A48. Vanwege de significantie van de voorafgaandelijke voorwaarden voor het aanvangen van een beoordelingsopdracht van financiële overzichten, is de beroepsbeoefenaar onder deze ISRE vereist om instemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden begrijpt voordat de

opdracht wordt aanvaard. De beroepsbeoefenaar kan zowel mondeling als schriftelijk de instemming van het management verkrijgen. De instemming van het management valt vervolgens echter binnen de schriftelijke voorwaarden van de opdracht.

- A49. Indien het management, en in voorkomend geval de met governance belaste personen, hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten niet erkennen of weigeren te erkennen, is het niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving van de beroepsbeoefenaar wordt vereist. In omstandigheden waar de beroepsbeoefenaar niettemin vereist is om de beoordelingsopdracht te aanvaarden, kan het nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar aan het management en aan de met governance belaste personen het belang van deze aangelegenheden alsmede de implicaties voor de opdracht uitlegt.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven (Zie: Par. 34-35)

- A50. Deze ISRE vereist van de beroepsbeoefenaar dat hij het naleven van deze ISRE niet aangeeft tenzij de beroepsbeoefenaar alle vereisten van deze ISRE die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn, heeft nageleefd. Wet- of regelgeving kan aangelegenheden voorschrijven met betrekking tot een opdracht die er doorgaans toe zouden leiden dat de beroepsbeoefenaar de opdracht weigert waar het mogelijk is om dit te doen, bijvoorbeeld wanneer:
- De beroepsbeoefenaar vaststelt dat het stelsel van financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven niet aanvaardbaar is; of
 - De voorgeschreven lay-out en formulering van de beoordelingsverklaring in een vorm is of termen heeft die aanzienlijk afwijkt van de lay-out of formulering zoals die door deze ISRE is vereist.

Onder deze ISRE, voldoet een beoordeling die in deze situaties is uitgevoerd, niet aan deze ISRE en kan de beroepsbeoefenaar naleving van deze ISRE niet vermelden in het verslag dat voor de opdracht is uitgegeven. Ongeacht het feit dat de beroepsbeoefenaar niet is toegestaan om naleving van deze ISRE te vermelden, wordt de beroepsbeoefenaar echter aangespoord om deze ISRE, voor zover als uitvoerbaar, toe te passen, met inbegrip van de verslaggevingsvereisten.

Wanneer het passend is om verwarring te vermijden kan de beroepsbeoefenaar overwegen een vermelding in het verslag op te nemen dat de beoordeling niet overeenkomstig deze ISRE is uitgevoerd.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

Opdrachtbrief of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst (Zie: Par. 37)

- A51. Het is in het belang van zowel het management en de met governance belaste personen als de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar, voorafgaand aan het uitvoeren van de beoordelingsopdracht, een opdrachtbrief verstuurt teneinde misverstanden met betrekking tot de opdracht te voorkomen.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A52. De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast opgenomen aangelegenheden die op grond van deze ISRE zijn vereist kan een opdrachtbrief een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere beroepsbeoefenaars en deskundigen bij de beoordelingsopdracht.
- Afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande beroepsbeoefenaar.
- Het feit dat een beoordelingsopdracht niet aan de eisen voor een controle die door wetgeving of door derden zijn gesteld zal voldoen.
- De verwachting dat het management de schriftelijke verklaringen aan de beroepsbeoefenaar zal verschaffen.
- De instemming van het management om de beroepsbeoefenaar te informeren over de feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden waarvan het management zich bewust zou kunnen worden tijdens de verslagperiode vanaf de datum van de beoordelingsverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten zullen worden uitgebracht.
- Een verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin uiteen zijn gezet.

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie: Par. 37(e))

A53. Indien, in de omstandigheden van de opdracht, de beroepsbeoefenaar tot de conclusie komt dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de opdracht in een opdrachtbrief vast te leggen, is de beroepsbeoefenaar nog steeds gehouden om schriftelijke instemming van het management, en waar van toepassing de met governance belaste personen, te krijgen, dat zij hun verantwoordelijkheden uit deze ISRE erkennen en begrijpen zoals dat onder deze ISRE is vereist. Deze schriftelijke overeenkomst kan de formulering van de wet- of regelgeving gebruiken indien de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden voor het management vaststelt die in effect gelijkwaardig zijn aan die in deze ISRE zijn beschreven.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging (Zie: Par. 37)

A54. Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een beoordelingsopdracht wordt in Bijlage 1 van deze ISRE uiteengezet.

Herhaaldelijk voorkomende opdrachten (Zie: Par. 38)

A55. De beroepsbeoefenaar kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbrief of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op wijzen dat het passend is om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te herzien of om het management of de met governance belaste personen te herinneren aan de bestaande voorwaarden van de opdracht:

- Elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de beoordeling verkeerd begrijpt.

- Elke herziene of speciale voorwaarde van de opdracht.
- Een recente wijziging in het senior management van de entiteit.
- Een significante wijziging in de eigendom van de entiteit.
- Een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit.
- Een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten die invloed hebben op de entiteit.
- Een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht (Zie: Par. 39)

- A56. Een verzoek van de entiteit aan de beroepsbeoefenaar om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te wijzigen kan het gevolg zijn van factoren als:
- Een wijziging in omstandigheden die een invloed hebben op de behoefte aan de dienst.
 - Het verkeerd begrijpen van de aard van een beoordelingsopdracht zoals deze aanvankelijk was gevraagd.
 - Een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht opgelegd door het management dan wel als gevolg van andere omstandigheden.
- A57. Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk aangevraagde dienstverlening, kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht.
- A58. Daarentegen kan een wijziging niet als aanvaardbaar worden geacht indien het blijkt dat de wijziging in verband staat met informatie die niet correct, niet compleet of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn het geval waarin de beroepsbeoefenaar niet in staat is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen voor een van materieel belang zijnde item in de financiële overzichten, en het management vraagt of de opdracht kan worden gewijzigd in een aan assurance verwante opdracht teneinde het door de beroepsbeoefenaar tot uitdrukking brengen van een aangepaste conclusie te voorkomen.

Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht (Zie: Par. 40)

- A59. Voordat een wijziging van een beoordelingsopdracht naar een andere soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht kan worden overeengekomen, kan het nodig zijn om , als aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in deze ISRE wordt verwezen, eveneens de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging te beoordelen.
- A60. Indien de beroepsbeoefenaar tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de beoordelingsopdracht te wijzigen in een ander soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; echter, het werk dat is vereist om te worden uitgevoerd en het uit te brengen verslag moeten zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen

dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal het verslag betreffende de andere opdracht of de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

- a) De oorspronkelijke beoordelingsopdracht; of
- b) Alle werkzaamheden die uitgevoerd zouden kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke beoordelingsopdracht, behalve wanneer de beoordelingsopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en dus een verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden, een normaal onderdeel vormt van het verslag.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie: Par. 42)

- A61. Bij een beoordelingsopdracht nemen de communicaties van de beroepsbeoefenaar met het management en de met governance belaste personen de vorm aan van:
 - a) Verzoeken om inlichtingen die de beroepsbeoefenaar tijdens het verloop van het uitvoeren van de werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht doet; en
 - b) Overige communicaties, in de context van het voeren van effectieve wederzijdse communicatie om aangelegenheden die zich voordoen te begrijpen en om een constructieve werkrelatie voor de opdracht te ontwikkelen.
- A62. De gepaste timing voor communicaties zal binnen de omstandigheden van de opdracht verschillen. Relevante factoren omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte actie die door het management of door de met governance belaste personen dienen te worden ondernomen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de beoordeling heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de beroepsbeoefenaar bij te staan bij het verhelpen van de moeilijkheid.
- A63. Wet- of regelgeving kan het communiceren door de beroepsbeoefenaar met de met governance belaste personen inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek een communicatie of andere actie verbieden die een onderzoek door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden. Onder bepaalde omstandigheden kunnen mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de beroepsbeoefenaar complex zijn. In dergelijke gevallen kan de beroepsbeoefenaar overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling

- A64. Aangelegenheden die onder deze ISRE aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen moeten worden gecommuniceerd kunnen omvatten:
 - De verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar bij de beoordelingsopdracht zoals in de opdrachtbrief of andere gepaste vorm van schriftelijke overeenkomst, zijn opgenomen.
 - Significante bevindingen uit de beoordeling, zoals:

- De inzichten van de beroepsbeoefenaar aangaande significante kwalitatieve aspecten van de boekhoudkundige administratie van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- Significante bevindingen uit het uitvoeren van werkzaamheden, met inbegrip van situaties waar de beroepsbeoefenaar de uitvoering van aanvullende werkzaamheden onder deze ISRE in overweging heeft genomen. Het kan nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar bevestiging vraagt van de met governance belaste personen dat zij hetzelfde inzicht hebben in de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor specifieke transacties of gebeurtenissen..
- Aangelegenheden die kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de beroepsbeoefenaar.
- Eventuele significante moeilijkheden die tijdens de beoordelingsopdracht naar voor zijn gekomen; bijvoorbeeld het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie; het onverwacht niet in staat zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen waarvan de beroepsbeoefenaar vindt dat deze voor de beoordeling noodzakelijk is; of beperkingen die aan de beroepsbeoefenaar door het management zijn opgelegd. In bepaalde omstandigheden kunnen dergelijke moeilijkheden een beperking in de reikwijdte vormen die, indien hier door het management of de met governance belaste personen niet op wordt ingespeeld, kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de beroepsbeoefenaar of tot het teruggeven van de opdracht door de beroepsbeoefenaar in bepaalde omstandigheden.

A65. In sommige entiteiten zijn er verschillende personen verantwoordelijk voor het management en governance van een entiteit. In deze gevallen kan het management de verantwoordelijkheid hebben om de aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie door het management aan de met governance belaste personen inzake aangelegenheden die door de beroepsbeoefenaar moeten worden gecommuniceerd ontslaat de beroepsbeoefenaar niet van zijn verantwoordelijkheid om deze te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie van deze aangelegenheden door het management kan invloed hebben op de vorm en timing van de communicatie van de beroepsbeoefenaar met de met governance belaste personen.

Communicatie met derden

- A66. In sommige rechtsgebieden kan het vereist zijn dat de beroepsbeoefenaar, op grond van wet- of regelgeving, bijvoorbeeld:
- Een regelgevend of toezichthoudend orgaan inlicht over bepaalde aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met de met governance belaste personen. In sommige rechtsgebieden heeft de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld de verplichting om over afwijkingen aan bevoegde instanties te rapporteren waar het management en de met governance belaste personen er niet in zijn geslaagd een corrigerende actie te ondernemen.
 - Het overhandigen van afschriften van bepaalde ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde verslagen, aan relevante regelgevende of financierende instanties of, in sommige gevallen, deze verslagen openbaar maakt.

- A67. Tenzij op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om aan derden een kopie van de schriftelijke communicaties van de beroepsbeoefenaar met de met governance belaste personen, over te maken, kan het nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar voorafgaand goedkeuring van het management of van de met governance belaste personen verkrijgt voordat hij dit doet.

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten (Zie: Par. 43)

- A68. Het door de beroepsbeoefenaar in overweging nemen van de materialiteit vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Sommige stelsels van financiële verslaggeving beschrijven het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:
- Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien, afzonderlijk of geaggregeerd, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen van gebruikers die zijn genomen op basis van de financiële overzichten beïnvloeden.
 - Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of een combinatie van beiden; en
 - Oordeelsvormingen over aangelegenheden die voor gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatiebehoeften van gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften kunnen verschillen, wordt niet in overweging genomen.
- A69. Een dergelijke bespreking, indien aanwezig in het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, van het concept materialiteit voorziet de beroepsbeoefenaar van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de beoordeling. Indien niet aanwezig voorzien de hierboven vermelde overwegingen de beroepsbeoefenaar van een referentiekader.
- A70. Vaststelling van materialiteit door de beroepsbeoefenaar is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de beroepsbeoefenaar betreffende de behoeften van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de beroepsbeoefenaar om aan te nemen dat gebruikers:
- Een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten en accounting, en de bereidheid hebben om de informatie in de financiële overzichten met redelijke zorgvuldigheid te bestuderen;
 - Begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en beoordeeld rekening houdend met materialiteitsniveaus;
 - De onzekerheden herkennen die inherent zijn in de waardering van bedragen die zijn gebaseerd op schattingen, oordeelsvorming en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - Economische beslissingen nemen die redelijk zijn, op basis van de in de financiële overzichten opgenomen informatie.

Bovendien wordt het mogelijke effect van afwijkingen, op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften aanzienlijk kunnen verschillen, doorgaans niet in overweging genomen tenzij de beoordelingsopdracht wordt uitgevoerd voor financiële overzichten die zijn bedoeld om aan bepaalde behoeften van specifieke gebruikers te voldoen.

- A71. Het oordeel van de beroepsbeoefenaar aangaande wat van materieel belang is met betrekking tot de financiële overzichten als geheel, is hetzelfde ongeacht het niveau van zekerheid dat door een beroepsbeoefenaar wordt verkregen als de basis voor het tot uitdrukking brengen van de conclusie over de financiële overzichten.

Het herzien van materialiteit (Zie: Par. 44)

- A72. Het kan noodzakelijk zijn dat de bepaling van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel door de beroepsbeoefenaar tijdens de beoordeling moet worden herzien als gevolg van:
- Een wijziging van de omstandigheden die zich tijdens de beoordelingsopdracht hebben voorgedaan (bijvoorbeeld een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit van de hand te doen).
 - Nieuwe informatie of een wijziging in het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en haar omgeving als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht overeenkomstig deze ISRE (bijvoorbeeld indien tijdens de beoordeling blijkt dat actuele financiële resultaten waarschijnlijk aanzienlijk zullen verschillen van de geanticipeerde financiële resultaten aan het einde van de verslagperiode en die werden gebruikt om aanvankelijk de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen).

Het inzicht van de beroepsbeoefenaar (Zie: Par. 45-46)

- A73. De beroepsbeoefenaar hanteert professionele oordeelsvorming om de mate van het inzicht in de entiteit en haar omgeving te bepalen die is vereist om de beoordelingsopdracht van de financiële overzichten van de entiteit overeenkomstig deze ISRE uit te kunnen voeren. De voornaamste overweging van de beroepsbeoefenaar betreft de vraag of het verworven inzicht voldoende is om de doelstelling van de beroepsbeoefenaar voor deze opdracht te bereiken. De breedte en diepte van het algehele inzicht dat de beroepsbeoefenaar verwerft is beperkter dan hetgeen het management heeft.
- A74. Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is een voortdurend, dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de beoordelingsopdracht. Het inzicht van de beroepsbeoefenaar wordt iteratief gedurende het uitvoeren van de opdracht verworven en toegepast en wordt bijgewerkt wanneer er zich wijzigingen in de voorwaarden en omstandigheden voordoen. Aanvankelijke werkzaamheden voor aanvaarding en continuering van de opdracht op het moment van aanvang van een beoordelingsopdracht zijn gebaseerd op het tussentijds inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en de omstandigheden van de opdracht. Bij een voortgezette cliëntrelatie omvat het inzicht van de beroepsbeoefenaar kennis die in voorgaande uitgevoerde opdrachten door de beroepsbeoefenaar is verkregen met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit en overige financiële informatie.
- A75. Het verwerven van inzicht doet een referentiekader tot stand komen waarbinnen de beroepsbeoefenaar de beoordelingsopdracht plant en uitvoert en gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming

toepast. Het is in het bijzonder noodzakelijk dat het inzicht voor de beroepsbeoefenaar voldoende is om de gebieden in de financiële overzichten te identificeren waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen teneinde de benadering van de beroepsbeoefenaar te onderbouwen om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die gebieden in te kunnen spelen.

- A76. Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving alsmede in het stelsel van financiële verslaggeving, kan de beroepsbeoefenaar eveneens het volgende overwegen:
- Of de entiteit een groepsonderdeel is of een groep van entiteiten, of een geassocieerde entiteit of een andere entiteit.
 - De complexiteit van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - De verplichtingen of vereisten van de entiteit inzake financiële verslaggeving en de vraag of die verplichtingen of vereisten bestaan wegens van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel bestaan binnen een context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving, opgezet onder geformaliseerde governance of aansprakelijkheid afspraken, bijvoorbeeld onder contractuele regelingen met derden.
 - Relevante bepalingen van wet- en regelgeving waarvan doorgaans wordt erkend dat zij een direct effect hebben op de bepaling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.
 - Het niveau van ontwikkeling van de structuur van het management en de governance van de entiteit op het gebied van management van en toezicht op de boekhoudkundige administratie en het financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de financiële overzichten onderbouwen. Kleinere entiteiten hebben vaak minder personeel, wat invloed kan hebben op de wijze waarop het management toezicht uitoefent. Functiescheiding kan bijvoorbeeld niet uitvoerbaar zijn. In een kleinere entiteit die wordt bestuurd door de eigenaar-bestuurder kan de eigenaar-bestuurder echter meer effectief toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit overzicht kan een compensatie zijn voor de doorgaans meer beperkte mogelijkheden van functiescheiding.
 - De “toon aan de top” en de interne beheersingsomgeving van de entiteit aan de hand waarvan de entiteit inspeelt op de risico's op het gebied van financiële verslaggeving en het naleven van de verplichtingen van de entiteit inzake financiële verslaggeving.
 - Het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de financieel boekhoudkundige- en verslaggevingssystemen van de entiteit en de daarmee verband houdende beheersingssysteem middels welke de boekhoudkundige registraties en daaraan gerelateerde informatie van de entiteit worden bijgehouden.
 - De procedures van de entiteit voor het registreren, het classificeren en samenvatten van transacties, het verzamelen van informatie die in de financiële overzichten kan worden opgenomen alsmede daarmee verband houdende toelichtingen.
 - De soorten aangelegenheden die boekhoudkundige aanpassingen in de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperioden vereisten.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden (Zie: Par. 47, 55)

- A77. De geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden die de beroepsbeoefenaar in overweging neemt zijn noodzakelijk om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel worden beïnvloed door:
- (a) De vereisten van deze ISRE; en
 - (b) Vereisten die onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving zijn vastgesteld met inbegrip van aanvullende verslaggevingsvereisten opgenomen in van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
- A78. Wanneer de beroepsbeoefenaar is ingeschakeld om de beoordelingsopdracht van de financiële overzichten van een groep van entiteiten uit te voeren, zijn de geplande aard, timing en omvang van de beoordelingswerkzaamheden gericht op het bereiken van de doelstelling van de beroepsbeoefenaar voor de beoordelingsopdracht zoals vermeld in deze ISRE, maar ditmaal binnen de context van de financiële overzichten van de groep.
- A79. De vereisten van deze ISRE met betrekking tot het opzetten en uitvoeren van verzoeken om informatie en cijferanalyses, alsmede de werkzaamheden die inspelen op specifieke omstandigheden, zijn opgezet om de beroepsbeoefenaar in staat te stellen om de doelstellingen die in deze ISRE zijn vermeld, te bereiken. De omstandigheden van de beoordelingsopdracht kunnen aanzienlijk verschillen en derhalve kunnen er omstandigheden zijn waar de beroepsbeoefenaar kan overwegen of het effectief of efficiënt is om andere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Indien de beroepsbeoefenaar, bijvoorbeeld bij het verwerven van inzicht in de entiteit, kennis neemt van het bestaan van een significant contract, kan de beroepsbeoefenaar ervoor kiezen dit contract te lezen.
- A80. Het feit dat de beroepsbeoefenaar het nodig kan achten om andere werkzaamheden uit te voeren brengt geen verandering in de doelstelling van de beroepsbeoefenaar om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

Significante of ongebruikelijke transacties

- A81. De beroepsbeoefenaar kan overwegen de boekhoudkundige registraties na te zien met het oog op het identificeren van significante of ongebruikelijke transacties die in het kader van de beoordelingsopdracht, specifieke aandacht kunnen vereisen.

Verzoek om inlichtingen (Zie: Par. 46-48)

- A82. Bij een beoordeling omvat een verzoek om inlichtingen het inwinnen van informatie bij het management en andere personen binnen de entiteit die de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden van de opdracht nodig acht. Het is tevens mogelijk dat de beroepsbeoefenaar, in voorkomend geval, verzoeken om inlichtingen uitbreidt teneinde niet-financiële gegevens te verkrijgen. Het evalueren van antwoorden die door het management worden gegeven, vormt een geïntegreerd onderdeel van het proces van verzoeken om inlichtingen.
- A83. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kunnen verzoeken om inlichtingen ook inlichtingen omvatten over:

- Acties die werden ondernomen bij vergaderingen van eigenaren, de met governance belaste personen en comités daarvan, alsmede de werkzaamheden bij eventuele andere vergaderingen die de informatie en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen beïnvloeden.
 - Communicaties die de entiteit heeft ontvangen of verwacht te ontvangen of te verkrijgen van regelgevende instanties.
 - Aangelegenheden die zich in de loop van het toepassen van overige procedures voordoen. Bij het richten van verdere verzoeken om inlichtingen op het gebied van geïdentificeerde inconsistenties neemt de beroepsbeoefenaar de redelijkheid en consistentie van de antwoorden van het management in overweging, in het licht van de resultaten die uit andere werkzaamheden zijn verkregen, alsmede de kennis van de beroepsbeoefenaar en het inzicht in de entiteit en de sector waarin die actief is.
- A84. Onderbouwende informatie die door middel van verzoeken om inlichtingen is verkregen is vaak de voornaamste bron van onderbouwende informatie over de intenties van het management. Informatie die beschikbaar is om de intenties van het management te ondersteunen kan echter beperkt zijn. In dat geval is het mogelijk dat het verkrijgen van inzicht in de in het verleden over het door het management uitvoeren van de verklaarde intenties, de verklaarde redenen van het management voor het kiezen van een bepaalde werkwijze, alsmede het vermogen van het management om in een specifieke werkwijze door te zetten, relevante informatie verschaft om de onderbouwende informatie die middels verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bekrachtigen. Het toepassen van professioneel-kritische instelling bij het evalueren van door het management gegeven antwoorden is van belang om de beroepsbeoefenaar in staat te stellen te evalueren of er aangelegenheden zijn die ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
- A85. Het uitvoeren van werkzaamheden die bestaan uit het verzoeken om inlichtingen vormt tevens een hulpmiddel voor de beroepsbeoefenaar bij het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en haar omgeving, teneinde gebieden te kunnen identificeren waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk in de financiële overzichten voor zullen komen.
- A86. Het is mogelijk dat wetgeving, regelgeving of relevante ethische voorschriften aanvullende verplichtingen opleggen aan de beroepsbeoefenaar in geval van niet-naleving door de entiteit van wet- en regelgeving, waaronder fraude. Deze verplichtingen kunnen verschillen van of verder gaan dan de werkzaamheden die vereist zijn volgens deze ISRE-standaard. Bijvoorbeeld:
- (a) Reageren op geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en met degenen die belast zijn met governance, en het bepalen of verdere maatregelen nodig zijn;
 - (b) Communiceren met een beroepsbeoefenaar, bijvoorbeeld de verantwoordelijke partner voor de groepsaudit, over geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving;¹⁷ en
 - (c) Documentatie vereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving.

¹⁷ Zie bijvoorbeeld paragrafen R 360.31-360.35 A1 van de IESBA Code.

Het uitvoeren van deze aanvullende verplichtingen kan aanvullende informatie opleveren die nuttig is voor de werkzaamheden die de beroepsbeoefenaar verricht in het kader van deze ISRE (bijvoorbeeld met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomen geval, van degenen die belast zijn met governance).

Verzoek om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Par. 48(f))

- A87. Vaak is het mogelijk bij kleinere entiteiten dat het management geen beoordeling heeft opgesteld van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan kan steunen op haar kennis van de bedrijfsactiviteiten en van verwachte toekomstige ontwikkelingen. In deze omstandigheden kan het passend zijn om de vooruitzichten op middellange en lange termijn en de financiering van de entiteit met het management te bespreken, met inbegrip van het in overweging nemen van de vraag of de beweringen van het management niet inconsistent zijn met het inzicht in de entiteit dat de beroepsbeoefenaar heeft verworven.

Cijferanalyses (Zie: Par. 46-47, 49)

- A88. Bij een beoordeling van financiële overzichten vormt het uitvoeren van cijferanalyses een hulpmiddel voor de beroepsbeoefenaar bij:
- Het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van het in staat zijn om gebieden te identificeren waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk in de financiële overzichten zullen voordoen.
 - Het identificeren van inconsistenties of variaties uit verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten zoals het niveau van overeenstemming van de financiële overzichten met kerngegevens, met inbegrip van prestatie-indicatoren.
 - Het verschaffen van ondersteunende onderbouwende informatie met betrekking tot overige verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die al zijn uitgevoerd.
 - Het fungeren als aanvullende werkzaamheden wanneer de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van aangelegenheden die ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Een voorbeeld van dergelijke aanvullende werkzaamheden is een vergelijkende analyse van maandelijkse inkomsten- en uitgavencijfers onderverdeeld naar winstcentra, branches of andere componenten van de entiteit teneinde onderbouwende informatie te verschaffen over financiële informatie opgenomen in rubrieken of toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen.
- A89. Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden kunnen zich uitstrekken van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van een complexe analyse gedurende statistische technieken. De beroepsbeoefenaar kan bijvoorbeeld cijferanalyses toepassen om de financiële informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten te evalueren middels analyse van voor de hand liggende relaties van zowel financiële als niet-financiële gegevens, alsmede een inschatting van resultaten ten behoeve van consistentie met verwachte waarden met het oog op het identificeren van relaties en individuele items die ongebruikelijk lijken of afwijkend zijn van

verwachte trends of waarden. De beroepsbeoefenaar zou de vastgelegde bedragen, of ratio's die uit vastgelegde bedragen zijn afgeleid, vergelijken met verwachtingen die door de beroepsbeoefenaar zijn ontwikkeld op grond van informatie die uit relevante bronnen is verkregen. Voorbeelden van bronnen van informatie die de beroepsbeoefenaar vaak gebruikt om verwachtingen te ontwikkelen, omvatten , afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht:

- Financiële informatie voor vergelijkbare voorgaande verslagperiodes waarbij rekening wordt gehouden met bekende wijzigingen.
- Informatie over verwachte operationele en financiële resultaten, zoals budgetten of voorspellingen, met inbegrip van extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens.
- Relaties onder elementen van financiële informatie binnen de verslagperiode.
- Informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit werkzaam is, zoals brutomarge-informatie of vergelijkingen van de ratio van de verkopen ten opzichte van vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde sector.
- Relaties van financiële informatie met relevante niet-financiële informatie zoals de verhouding van de loon- en salariskosten tot het aantal werknemers.

A90. Het in overweging nemen door de beroepsbeoefenaar van de vraag of de gegevens die voor de cijferanalyses moeten worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van deze werkzaamheden, gebaseerd op het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de entiteit en haar omgeving, en wordt door de aard en bron van de gegevens beïnvloed alsmede door de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn:

- Bron van de beschikbare informatie. Informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer deze is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit.
- Vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo moeten sector brede gegevens mogelijkerwijze worden aangevuld of worden aangepast om vergelijkbaar te zijn met gegevens van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- De aard en relevantie van de beschikbare informatie; bijvoorbeeld wanneer de budgetten van de entiteit zijn opgesteld als resultaten die kunnen worden verwacht in plaats van de doelen die moeten worden gehaald; en
- De kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie alsmede de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om de volledigheid, de accuraatheid en de geldigheid hiervan zeker te stellen. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld maatregelen omvatten over het opstellen, het beoordelen en het onderhouden van de budgettaire informatie.

Procedures om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- of regelgeving (Zie: Par. 52(a) en (d))

- A91. In sommige landen kunnen wetten of regelgeving de communicatie door de beroepsbeoefenaar met de met governance belaste personen beperken. Wettelijke of regelgevende bepalingen kunnen specifiek communicatie verbieden of enige andere actie die het onderzoek van een bevoegde autoriteit naar een feitelijke of vermeende onwettigheid zou kunnen schaden, inclusief het waarschuwen van de entiteit wanneer de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld verplicht is een vastgesteld of vermoed geval van niet-naleving van wet- en regelgeving te melden bij een bevoegde autoriteit op grond van antiwitwaswetgeving. In dergelijke omstandigheden kunnen de overwegingen van de beroepsbeoefenaar complex zijn, en kan het passend zijn juridisch advies in te winnen.

Melding van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een externe bevoegde autoriteit

- A92. Communicatie met een externe bevoegde autoriteit over vastgestelde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan vereist of passend zijn in bepaalde omstandigheden, om de volgende redenen:
- (a) De wet, regelgeving of relevante ethische voorschriften vereisen dat de beroepsbeoefenaar rapporteert;
 - (b) De beroepsbeoefenaar heeft vastgesteld dat een dergelijke communicatie een passende maatregel is om te reageren op vastgestelde of vermoede gevallen van niet-naleving in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften (Zie par. A93);
 - (c) De wet, regelgeving of relevante ethische voorschriften geven de beroepsbeoefenaar het recht om dergelijke communicatie te doen (Zie par. A94).
- A93. In sommige gevallen kan de beroepsbeoefenaar op grond van relevante ethische voorschriften verplicht zijn om vastgestelde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een externe bevoegde autoriteit te rapporteren of te bepalen of communicatie passend is. Bijvoorbeeld, de IESBA-Code vereist dat de beroepsbeoefenaar maatregelen neemt om te reageren op vastgestelde of vermoedelijke gevallen van niet-naleving met wet- en regelgeving en te overwegen of verdere acties nodig zijn, dewelke er kunnen in bestaan over te gaan tot een gepaste rapportering aan de betreffende autoriteit buiten de entiteit.¹⁸ De IESBA code geeft in dit verband aan dat een dergelijke rapportering niet beschouwd wordt als een inbreuk op de confidentialiteitsverplichting onder de IESBA code.¹⁹
- A94. Zelfs als de wet, regelgeving of relevante ethische voorschriften geen rapporteringsverplichting bevatten van geïdentificeerde of vermoede niet-nalevingen, kunnen zij de beroepsbeoefenaar toestaan om vastgestelde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde externe autoriteit te melden.

¹⁸ Zie bijvoorbeeld paragrafen R360.36-360.36 A3 van de IESBA-Code.

¹⁹ Zie bijvoorbeeld paragrafen R114.1, 114.1 A1 et R360.37 van IESBA-Code.

- A95. In andere gevallen kunnen wettelijke of ethische geheimhoudingsverplichtingen de beroepsbeoefenaar verhinderen om vastgestelde of vermoedelijke gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving te melden bij een bevoegde externe autoriteit.
- A96. De bepaling die vereist is volgens paragraaf 52(d) kan complexe overwegingen en het uitoefenen van professioneel oordeel vereisen. De beroepsbeoefenaar kan overwegen om intern overleg te plegen (binnen het kantoor of met een aangesloten netwerkfirma), of om op vertrouwelijke wijze overleg te voeren met een toezichthoudende instantie of een beroepsorganisatie (tenzij een dergelijk overleg bij wet of regelgeving verboden is of in strijd zou zijn met de geheimhoudingsplicht). De beroepsbeoefenaar kan ook overwegen juridisch advies in te winnen om de beschikbare opties en de professionele of juridische gevolgen van een bepaalde handelwijze goed te begrijpen.

Gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot twijfel over de continuïteit van de bedrijfsuitoefening bij het opstellen van de financiële overzichten (Zie: Par. 54)

- A97. De onderstaande lijst bevat voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of gezamenlijk, aanzienlijke twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteit van de entiteit. Deze lijst is niet uitputtend en het bestaan van één of meerdere van de opgesomde elementen betekent niet automatisch dat er sprake is van een significante onzekerheid over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Financiële indicatoren:

- Negatief eigen vermogen of negatief werkkapitaal
- Vaste-termijn leningen die op korte termijn vervallen zonder realistische mogelijkheid tot verlenging of terugbetaling, of overmatig gebruik van kortlopende leningen voor de financiering van lang termijn activa
- Signalen dat financiële steun van schuldeisers wordt ingetrokken
- Historische of prospectieve financiële overzichten die negatieve operationele kasstromen tonen
- Ongunstige kern financiële ratio's
- Significante bedrijfsverliezen of substantiële waardevermindering van activa die kasstromen genereren
- Achterstallige of gestaakte dividenduitkeringen
- Onvermogen om schuldeisers op vervaldatum te betalen
- Niet-naleving van leningsvoorwaarden
- Wijziging in het gedrag van leveranciers, zoals het weigeren van kredietleveringen en overstappen op levering tegen contante betaling

- Onvermogen om financiering te verkrijgen voor de ontwikkeling van nieuwe producten of andere essentiële investeringen

Operationele indicatoren:

- Voornemen van het management om de entiteit te liquideren of de activiteiten te staken
- Vertrek van sleutelpersonen uit het hoger management zonder opvolging
- Verlies van een belangrijke markt, sleutelklant(en), een franchise, een vergunning of een hoofdleverancier(s)
- Arbeidsonrust
- Tekorten aan essentiële toeleveringen
- Opkomst van een zeer succesvolle concurrent

Andere indicatoren:

- Niet-naleving van kapitaalvereisten of andere wettelijke verplichtingen
- Lopende juridische of bestuursrechtelijke procedures tegen de entiteit die, indien ze ongunstig worden afgerond, waarschijnlijk claims zullen veroorzaken die de entiteit niet kan dragen
- Wijzigingen in wet- of regelgeving, of in overheidsbeleid, die een nadelige invloed kunnen hebben op de entiteit
- Onverzekerde of onvoldoende verzekerde schadegevallen bij het zich voordoen ervan
- De ernst van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak worden verzacht door andere factoren. Zo kan bijvoorbeeld het onvermogen van de entiteit om haar schulden bij vervaldatum terug te betalen, worden gecompenseerd door managementplannen om op andere manieren over de nodige liquide middelen te beschikken, zoals de verkoop van activa, het herfinancieren van schulden of het aantrekken van nieuw kapitaal. Evenzo kan het verlies van een belangrijke leverancier worden gecompenseerd door de beschikbaarheid van een alternatief bevredigend aanbod op de markt.

Afstemming van de financiële overzichten met de onderliggende boekhoudkundige registraties (Zie par. 56)

- A98. In het algemeen verzamelt de beroepsbeoefenaar onderbouwende informatie dat de financiële overzichten, hetzij rechtstreeks, hetzij via een afstemming, overeenkomen met de onderliggende boekhoudkundige registraties, door de bedragen en saldi in de financiële overzichten te vergelijken met de relevante boekhoudkundige stukken, zoals het grootboek, of met een document of samenvattend overzicht dat de overeenstemming of afstemming tussen de bedragen in de financiële overzichten en de onderliggende boekhoudkundige registraties aantoont (zoals de proefbalans).

Uitvoering van aanvullende werkzaamheden (Zie par. 57)

- A99. Deze ISRE vereist dat aanvullende werkzaamheden worden uitgevoerd wanneer de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem doet vermoeden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
- A100. De reactie van de beroepsbeoefenaar door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot een aangelegenheid die hem heeft doen vermoeden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, kan variëren naargelang de omstandigheden en vereist het gebruik van professioneel oordeel.
- A101. Het oordeel van de beroepsbeoefenaar over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om controle-informatie te verkrijgen waarmee hij kan concluderen over de waarschijnlijkheid of het bestaan van afwijkingen van materieel belang, wordt bepaald door:
- De informatie verkregen uit zijn evaluatie van de resultaten van de reeds uitgevoerde werkzaamheden;
 - Zijn geactualiseerd inzicht in de entiteit en haar omgeving, verkregen gedurende de uitvoering van de opdracht; en
 - Zijn beoordeling van de overtuigingskracht van de controle-informatie die nodig is met betrekking tot de aangelegenheid die hem heeft doen vermoeden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
- A102. De aanvullende werkzaamheden zijn gericht op het verkrijgen van toereikende en geschikte controle-informatie die de beroepsbeoefenaar moeten toelaten een conclusie kan vormen over de aangelegenheden die volgens hem mogelijk aanleiding geven tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. Deze werkzaamheden kunnen onder meer bestaan uit:
- Aanvullende verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses, bijvoorbeeld door deze in meer detail uit te voeren of te richten op de specifieke aangelegenheden (zoals de bedragen of toelichtingen met betrekking tot de desbetreffende rekeningen of transacties zoals weergegeven in de financiële overzichten); of
 - Andere soorten werkzaamheden (bijvoorbeeld detailcontroles of verzoeken om externe bevestiging).
- A103. Het volgende voorbeeld illustreert hoe de beroepsbeoefenaar beoordeelt of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn, en hoe hij reageert wanneer hij oordeelt dat dergelijke werkzaamheden vereist zijn:
- Tijdens het uitvoeren van verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses in het kader van de beoordelingsopdracht, constateert de beroepsbeoefenaar bij de analyse van de vorderingen dat er sprake is van een aanzienlijk bedrag aan vervallen vorderingen waarvoor geen voorziening voor oninbaarheid is opgenomen.
 - Deze situatie doet de beroepsbeoefenaar vermoeden dat het saldo van de vorderingen in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kan bevatten. De beroepsbeoefenaar vraagt daarom aan het management of er oninbare vorderingen zijn die hadden moeten worden afgewaardeerd.

- Afhankelijk van het antwoord van het management, kan de beoordeling van ervan door de beroepsbeoefenaar:
 - (a) Hem in staat stellen te concluderen dat het waarschijnlijk is dat het vorderingssaldo geen afwijkingen van materieel belang bevat, in welk geval geen aanvullende werkzaamheden nodig zijn;
 - (b) Hem in staat stellen vast te stellen dat de betreffende aangelegenheid leidt tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. Ook in dit geval zijn geen aanvullende werkzaamheden vereist, en zou de beroepsbeoefenaar concluderen dat de financiële overzichten als geheel afwijkingen van materieel belang bevatten;
 - (c) De beroepsbeoefenaar blijft vermoeden dat het vorderingssaldo waarschijnlijk afwijkingen van materieel belang bevat, zonder dat hij echter voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om vast te stellen of dit daadwerkelijk het geval is.

In dat geval is de beroepsbeoefenaar verplicht aanvullende werkzaamheden uit te voeren (bijvoorbeeld het verzoek aan het management om een analyse van de ontvangsten na balansdatum met betrekking tot deze vorderingen, om oninbare posten te identificeren). De evaluatie van de resultaten van deze aanvullende werkzaamheden kan ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar tot situatie (a) of (b) hierboven komt. Zo niet, dan is de beroepsbeoefenaar verplicht:

- (i) aanvullende werkzaamheden te blijven uitvoeren totdat hij tot situatie (a) of (b) hierboven kan concluderen; of
- (ii) indien hij niet in staat is te concluderen dat het onwaarschijnlijk is dat er sprake is van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als geheel, of dat er daadwerkelijk geen sprake is van dergelijke afwijkingen, te concluderen dat er sprake is van een beperking in de reikwijdte van zijn werkzaamheden waardoor hij geen niet aangepaste conclusie over de financiële overzichten kan vormen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie par. 61–63)

- A104. Schriftelijke bevestigingen vormen een belangrijke bron van onderbouwende informatie. Wanneer het management de gevraagde schriftelijke bevestigingen wijzigt of niet verstrekt, kan dit de aandacht van de beroepsbeoefenaar vestigen op het mogelijke bestaan van één of meer belangrijke aangelegenheden. Bovendien kan het verzoeken om schriftelijke in plaats van mondelinge bevestigingen het management er in veel gevallen toe aanzetten om dergelijke aangelegenheden grondiger te overwegen, hetgeen de kwaliteit van de bevestigingen ten goede komt.
- A105. Naast de bevestiging die op grond van deze ISRE is vereist, kan de beroepsbeoefenaar het noodzakelijk achten om aanvullende schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de financiële overzichten te verkrijgen. Dergelijke bevestigingen kunnen bijvoorbeeld nodig zijn om controle-informatie aan te vullen die de beroepsbeoefenaar heeft verkregen met betrekking tot bepaalde posten of toelichtingen in de financiële overzichten, wanneer hij deze bevestigingen van belang acht voor het vormen van een — al dan niet aangepaste — conclusie over de financiële overzichten.

- A106. In sommige gevallen kan het management in zijn schriftelijke bevestigingen een voorbehoud opnemen, waarbij wordt gesteld dat deze zijn gedaan naar best weten en te goeder trouw. Het is redelijk dat de beroepsbeoefenaar een dergelijke formulering aanvaardt, mits hij oordeelt dat de bevestigingen afkomstig zijn van personen met passende verantwoordelijkheden en voldoende kennis van de aangelegenheden waarop de bevestigingen betrekking hebben.

Evaluatie van de onderbouwende informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden (Zie par. 66–68)

- A107. In bepaalde omstandigheden leveren de uitgevoerde verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses, evenals werkzaamheden gericht op bijzondere omstandigheden, niet de verwachte onderbouwende informatie op. In dergelijke gevallen oordeelt de beroepsbeoefenaar dat de onderbouwende-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen, niet toereikend en geschikt is, om een conclusie over de financiële overzichten te kunnen vormen. De beroepsbeoefenaar kan dan:

- ofwel de reikwijdte van zijn werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die hij onder de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht.

Indien geen van beide opties in de praktijk uitvoerbaar is, zal de beroepsbeoefenaar niet in staat zijn om toereikende en geschikte onderbouwende-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. In dat geval vereist deze ISRE dat de beroepsbeoefenaar de gevolgen van deze situatie beoordeelt voor zijn verklaring of voor zijn vermogen om de opdracht te voltooien — bijvoorbeeld wanneer een lid van het management tijdens de beoordelingsopdracht niet beschikbaar is om vragen van de beroepsbeoefenaar over belangrijke aangelegenheden te beantwoorden. Een dergelijke situatie kan zich voordoen zelfs wanneer de beroepsbeoefenaar niet op de hoogte is van aangelegenheden zoals bedoeld in paragraaf 57 die hem doen vermoeden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden

- A108. Het onvermogen om een specifieke werkzaamheid uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de beoordelingswerkzaamheden indien de beroepsbeoefenaar in staat is om via andere werkzaamheden toereikende en geschikte onderbouwende-informatie te verkrijgen.
- A109. Beperkingen in de reikwijdte van de beoordelingswerkzaamheden die door het management worden opgelegd, kunnen ook andere gevolgen hebben voor de beoordelingsopdracht, bijvoorbeeld voor de beoordeling door de beroepsbeoefenaar van de gebieden in de financiële overzichten waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk voordoen, en voor het al dan niet voortzetten van de opdracht.

Het vormen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving (Zie par. 69(a))

- A110. De beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, in de financiële overzichten is belangrijk om de gebruikers van de financiële overzichten te informeren over het stelsel dat werd gehanteerd bij het opstellen ervan. Indien de financiële overzichten, financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn, kunnen deze zijn opgesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden waartoe enkel de beroepsbeoefenaar en de opdrachtgever toegang hebben. De beschrijving van het

gebruikte stelsel voor bijzondere doeleinden is van belang omdat dergelijke overzichten mogelijk niet geschikt zijn voor enig ander gebruik dan het uitdrukkelijk bedoelde.

- A111. Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving die vage of onnauwkeurige bewoordingen bevat (bijvoorbeeld: “de financiële overzichten zijn in wezen in overeenstemming met de Internationale Financiële Rapporteringsstandaarden”), vormt geen adequate beschrijving van het stelsel, aangezien dit misleidend kan zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Toelichtingen over de impact van belangrijke transacties en gebeurtenissen op de in de financiële overzichten opgenomen informatie (Zie par. 69(b)(vi) en 71)

- A112. Volgens deze ISRE is de beroepsbeoefenaar verplicht te beoordelen of de financiële overzichten adequate toelichtingen bevatten die het beoogde gebruikerspubliek in staat stellen om de impact van belangrijke transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële resultaten en de kasstromen van de entiteit te begrijpen.
- A113. In het geval van financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig de vereisten van een stelsel gebaseerd op het principe van getrouwe weergave, kan het management het noodzakelijk achten om aanvullende toelichtingen op te nemen in de financiële overzichten bovenop wat het stelsel vereist, of — in uiterst zeldzame gevallen — af te wijken van een vereiste van dat stelsel, teneinde een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

Overwegingen wanneer een compliance stelsel wordt gehanteerd

- A114. Het zal uiterst zeldzaam zijn dat de beroepsbeoefenaar van oordeel is dat financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een compliance stelsel misleidend zijn, indien hij overeenkomstig deze ISRE heeft geconcludeerd dat het gehanteerde stelsel aanvaardbaar is.

Kwalitatieve aspecten van de grondslagen van financiële verslaggeving van de entiteit (Zie par. 70(b))

- A115. Bij zijn beoordeling van de kwalitatieve aspecten van de grondslagen van financiële verslaggeving van de entiteit, kan de beroepsbeoefenaar zich bewust worden van mogelijke vertekeningen bij het uitoefenen van oordeelsvorming door het management. Hij kan tot de conclusie komen dat het gecumuleerde effect van een gebrek aan neutraliteit en klaarblijkelijk niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel afwijkingen van materieel belang bevatten. Voorbeelden van signalen die kunnen wijzen op een gebrek aan neutraliteit en die de beoordeling van de beroepsbeoefenaar kunnen beïnvloeden of de financiële overzichten als geheel afwijkingen van materieel belang bevatten, zijn onder andere:
- Het selectief corrigeren van klaarblijkelijke onjuiste informatie die tijdens de beoordelingsopdracht aan het management is gemeld (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die het resultaat verhogen, terwijl afwijkingen die het resultaat verlagen niet worden gecorrigeerd);
 - Mogelijke vertekeningen die door het management zijn ingevoerd bij het maken van schattingen in de financiële verslaggeving.

- A116. Signalen van mogelijke vertekeningen door het management, vormen op zichzelf niet noodzakelijk afwijkingen op basis waarvan de beroepsbeoefenaar conclusies kan trekken over de redelijkheid van individuele schattingen in de financiële verslaggeving. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op zijn beoordeling bij het bepalen of de financiële overzichten als geheel afwijkingen van materieel belang kunnen bevatten.

Vorm van de conclusie (Zie par. 74)

Beschrijving van de in de financiële overzichten opgenomen informatie

- A117. Wanneer de financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig een getrouw-beeld-stelsel, formuleert de beroepsbeoefenaar een conclusie waarin wordt aangegeven dat hem geen feiten onder de aandacht zijn gekomen die hem doen vermoeden dat de financiële overzichten geen getrouw beeld geven van de financiële positie, het resultaat en de kasstromen van de entiteit in alle van materieel belang zijnde opzichten [...] (of: “geen getrouw beeld geven van [...] overeenkomstig het stelsel gebaseerd op het principe van getrouwe weergave”). Bij vele stelsels, bijvoorbeeld, voor algemene doelstellingen, dienen de financiële overzichten een getrouwe weergave in alle materieel belang zijnde opzichten (of een getrouw beeld te geven) van de entiteit, kunnen de financiële overzichten bestaan uit een staat van de financiële positie, van de resultaten en de kasstromen van de periode. ,

“Getrouw weergave in alle van materieel belang zijnde opzichten” of “getrouw beeld geven van [...]”

- A118. Het gebruik van de uitdrukking “geven een getrouw weergave in alle van materieel belang zijnde opzichten” of “geven een getrouw beeld van [...]” is gebaseerd op de wet- of regelgeving die van toepassing is op beoordelingsopdrachten in een bepaald land, of op algemeen aanvaarde praktijk in dat land. Wanneer de wet- of regelgeving het gebruik van een andere bewoording vereist, doet dit geen afbreuk aan de verplichting van de beroepsbeoefenaar onder deze ISRE om te beoordelen of de financiële overzichten een getrouw beeld geven overeenkomstig een stelsel dat is gebaseerd op het principe van getrouwe weergave.

Onmogelijkheid om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordelingswerkzaamheden opgelegd door het management na aanvaarding van de opdracht (Zie par. 15, 82)

- A119. De mogelijkheid om zich terug te trekken uit de opdracht kan afhangen van de fase waarin de opdracht zich bevindt op het moment dat het management een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden oplegt. Indien de beroepsbeoefenaar het grootste deel van de opdracht reeds heeft uitgevoerd, kan hij besluiten deze zo volledig mogelijk af te ronden, een oordeelonthouding te vormen en de beperking in de reikwijdte van zijn werkzaamheden toe te lichten in de paragraaf van het verslag waarin de grondslag van de oordeelonthouding wordt beschreven.
- A120. In sommige gevallen is het voor de beroepsbeoefenaar niet mogelijk om zich terug te trekken uit de opdracht, omdat de wet- of regelgeving hem verplicht de opdracht voort te zetten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een beroepsbeoefenaar is aangesteld voor een beoordelingsopdracht betreffende de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector. Dit kan ook voorkomen in landen waar een beroepsbeoefenaar is aangesteld voor een beoordelingsopdracht betreffende een bepaalde periode, of voor een vaste termijn, en waar het hem verboden is zich terug te trekken vóór het

afronden van de beoordeling van de betrokken financiële overzichten of vóór het verstrijken van die termijn. De beroepsbeoefenaar kan zich in dergelijke gevallen afvragen of het noodzakelijk is een paragraaf betreffende overige aangelegenheden op te nemen in zijn verslag, waarin hij toelicht waarom hij zich niet kan terugtrekken uit de opdracht.

Communicatie met toezichthouders of eigenaars van de entiteit

- A121. Indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit de beoordelingsopdracht vanwege een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden, kan hij een professionele, wettelijke of reglementaire verplichting hebben om de omstandigheden van zijn terugtrekking mee te delen aan toezichthoudende instanties of aan de eigenaars van de entiteit.

Verslag van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86–92)

- A122. Het schriftelijke verslag kan zowel in papieren vorm als in elektronische vorm worden uitgebracht.

Elementen van het verslag van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86)

- A123. Een titel waaruit blijkt dat het verslag is opgesteld door een onafhankelijke beroepsbeoefenaar — bijvoorbeeld “Verslag van de onafhankelijke beroepsbeoefenaar” — bevestigt dat de beroepsbeoefenaar heeft voldaan aan alle relevante ethische voorschriften inzake onafhankelijkheid, en onderscheidt het verslag van dat van andere actoren.
- A124. De wet- of regelgeving of de voorwaarden van de opdracht kunnen bepalen aan wie het verslag van de beroepsbeoefenaar in het desbetreffende land moet worden gericht. Dit verslag is normaliter bestemd voor degenen voor wie het is opgesteld; dit zijn vaak de aandeelhouders of degenen belast met governance van de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn beoordeeld.
- A125. Wanneer de beroepsbeoefenaar weet dat de beoordeelde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat ook andere informatie bevat, zoals een financieel verslag, kan hij overwegen — indien de opmaak dat toelaat — om de paginanummers aan te geven waarop de beoordeelde financiële overzichten zijn opgenomen. Dit helpt gebruikers om te identificeren op welke overzichten het verslag van de beroepsbeoefenaar betrekking heeft.

Verantwoordelijkheid van het management met betrekking tot de financiële overzichten (Zie par. 86(d))

- A126. De vereiste van deze ISRE dat de beroepsbeoefenaar van het management bevestiging verkrijgt dat het zich bewust is van en instemt met zijn verantwoordelijkheden — zowel voor het opstellen van de financiële overzichten als voor de beoordelingsopdracht — is essentieel voor de uitvoering van de opdracht en voor het opstellen van het beoordelingsverslag. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in het verslag van de beroepsbeoefenaar biedt de lezers van het verslag het kader waarbinnen deze verantwoordelijkheden zijn uitgeoefend.
- A127. Het is niet verplicht dat het verslag van de beroepsbeoefenaar expliciet melding maakt van “het management”; het verslag kan een aanduiding gebruiken die passend is binnen het juridische kader van het betreffende land. In sommige landen is het bijvoorbeeld gepaster om te verwijzen naar “degenen belast met governance” van de entiteit.

- A128. In bepaalde situaties kan het passend zijn dat de beroepsbeoefenaar een aanvullende beschrijving opneemt van de verantwoordelijkheden van het management en van degenen belast met governance, zoals bedoeld in deze ISRE, om aanvullende verantwoordelijkheden te vermelden die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, gezien de context van het betreffende land of de aard van de entiteit.
- A129. In sommige landen kunnen de wet- of regelgeving met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management expliciet melding maken van een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de documentatie, boekhoudkundige registraties of het boekhoudstelsel. Aangezien boekhoudstukken, registraties en systemen een integraal onderdeel vormen van het interne beheersysteem, verwijst deze ISRE niet specifiek naar dergelijke beschrijvingen en maakt zij er geen afzonderlijk onderscheid in.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86(f))

- A130. Het verslag van de beroepsbeoefenaar vermeldt dat het de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar is om op basis van de uitgevoerde beoordelingsopdracht een conclusie te vormen over de financiële overzichten. Dit onderscheidt zijn verantwoordelijkheid duidelijk van die van het management, dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten.

Verwijzing naar standaarden (Zie par. 86(f))

- A131. De verwijzing naar de beoordelingsstandaarden die de beroepsbeoefenaar heeft gevolgd bij het uitvoeren van de opdracht, maakt voor de gebruikers van het verslag duidelijk dat het onderzoek is uitgevoerd overeenkomstig vastgestelde standaarden.

Toelichting over de aard van een beoordelingsopdracht met betrekking tot financiële overzichten (Zie par. 86(g))

- A132. De beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht met betrekking tot financiële overzichten in het verslag van de beroepsbeoefenaar verduidelijkt voor de lezers de omvang en beperkingen van de uitgevoerde opdracht. Deze toelichting vermeldt uitdrukkelijk dat een beoordeling geen controle is en dat de beroepsbeoefenaar bijgevolg geen controleoordeel uitbrengt over de financiële overzichten.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en de mogelijke impact ervan op de conclusie van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86(h)(ii))

- A133. De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving in de conclusie van de beroepsbeoefenaar heeft tot doel de gebruikers van zijn verslag te informeren over de context waarbinnen zijn conclusie wordt geformuleerd; deze vermelding beperkt niet de beoordeling die vereist is overeenkomstig paragraaf 30(a). Het van toepassing zijnde stelsel wordt bijvoorbeeld als volgt aangeduid:

“... overeenkomstig de Internationale Financiële Rapportagestandaarden” of

“... overeenkomstig de algemeen aanvaarde grondslagen van financiële verslaggeving in ... [land]”.

- A134. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel zowel verslaggevingsstandaarden als wettelijke of reglementaire bepalingen omvat, kan dit worden aangeduid met formuleringen zoals: “...

overeenkomstig de Internationale Financiële Rapportagestandaarden en de bepalingen van de vennootschapswet van [land]”.

Paragraaf over de grondslag van een aangepaste conclusie (Zie par. 86(i)(ii))

- A135. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding als gevolg van een specifieke aangelegenheid dat is beschreven in de paragraaf over de grondslag van een aangepaste conclusie, sluit niet uit dat andere aangelegenheden worden vermeld die op zichzelf aanleiding zouden geven tot een aanpassing van de conclusie. In dergelijke situaties kan informatie over deze andere aangelegenheden, waarvan de beroepsbeoefenaar kennis heeft, relevant zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten.

Handtekening van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86(l))

- A136. De beroepsbeoefenaar ondertekent het verslag hetzij met de naam van het kantoor, hetzij met zijn eigen naam, of beide, afhankelijk van wat is voorgeschreven in het desbetreffende land. Naast de handtekening kan het zijn dat in sommige landen wordt vereist dat de beroepsbeoefenaar in zijn verslag zijn beroepstitel of zijn bevoegdheid om in dat land op te treden vermeldt.

Benadrukken dat de financiële overzichten zijn opgesteld volgens een verslaggevingsstelsel voor bijzondere doeleinden (Zie par. 88)

- A137. Financiële overzichten opgesteld volgens een verslaggevingsstelsel voor bijzondere doeleinden kunnen worden gebruikt voor andere doeleinden dan waarvoor zij oorspronkelijk waren bedoeld. Zo kan een toezichthoudende instantie vereisen dat bepaalde entiteiten financiële overzichten opstellen volgens een specifiek verslaggevingsstelsel en deze publiceren. Om misverstanden te vermijden, is het belangrijk dat de beroepsbeoefenaar de gebruikers van zijn verslag erop wijst dat de financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig een verslaggevingsstelsel voor bijzondere doeleinden en dat zij daarom mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking van de verspreiding of het gebruik

- A138. Naast het benadrukken van het gebruik van een verslaggevingsstelsel voor bijzondere doeleinden, zoals vereist door deze ISRE, kan de beroepsbeoefenaar het gepast achten om aan te geven dat zijn verslag uitsluitend bestemd is voor de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van een bepaald rechtsgebied kan dit gebeuren door de verspreiding of het gebruik van het verslag te beperken. In dat geval kan de paragraaf die de aandacht vestigt op het verslaggevingsstelsel voor bijzondere doeleinden, worden uitgebreid met deze aanvullende informatie, en kan de titel van de paragraaf dienovereenkomstig worden aangepast.

Overige rapportageverplichtingen (Zie par. 91)

- A139. In sommige landen kunnen er aanvullende rapportageverplichtingen zijn die van de beroepsbeoefenaar eisen dat hij in zijn verslag melding maakt van bepaalde aangelegenheden die verder gaan dan de verplichtingen volgens deze ISRE. Zo kan hem worden gevraagd te rapporteren over aangelegenheden waarvan hij kennis heeft genomen tijdens zijn beoordeling van de financiële overzichten. Eveneens kan hij worden gevraagd om aanvullende specifieke werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren, of een conclusie te geven over specifieke onderwerpen zoals de toereikende van de

boekhoudkundige registraties. De nationale beoordelingsstandaarden kunnen nadere richtlijnen geven over deze aanvullende rapportageverplichtingen.

- A140. In sommige gevallen kan de beroepsbeoefenaar wettelijk verplicht zijn of de mogelijkheid hebben om over dergelijke aanvullende verplichtingen te rapporteren in zijn verslag over de financiële overzichten. In andere gevallen kan worden vereist of toegestaan dat hij hierover in een afzonderlijk verslag rapporteert.
- A141. Dergelijke andere rapportageverplichtingen worden opgenomen in een afzonderlijke paragraaf van het verslag van de beroepsbeoefenaar, zodat deze duidelijk onderscheiden kunnen worden van de verantwoordelijkheden die voortvloeien uit deze ISRE. Indien van toepassing, kan deze paragraaf subkopjes bevatten die de inhoud van de andere rapportageverplichtingen beschrijven. In sommige landen kunnen de aanvullende rapportageverplichtingen in een afzonderlijk verslag worden opgenomen.

Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 86(k), 92)

- A142. De datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar informeert de gebruiker ervan dat de beroepsbeoefenaar de gevolgen van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft genomen, in overweging heeft genomen tot op die datum.
- A143. De conclusie van de beroepsbeoefenaar heeft betrekking op de financiële overzichten, waarvoor het management verantwoordelijk is. De beroepsbeoefenaar kan niet concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen voordat hij ervan overtuigd is dat alle onderdelen van de financiële overzichten zijn opgesteld en dat het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.
- A144. In sommige landen schrijven de wet- of regelgeving voor welke personen of organen (zoals het management of degenen belast met governance) verantwoordelijk zijn voor het waarborgen dat alle onderdelen van de financiële overzichten zijn opgesteld, inclusief de bijbehorende toelichtingen, en specificeren zij het proces van goedkeuring. In dat geval verkrijgt de beroepsbeoefenaar onderbouwende -informatie die deze goedkeuring bevestigt alvorens zijn verslag te dateren. In andere landen is dit goedkeuringsproces niet wettelijk geregeld. In dat geval houdt de beroepsbeoefenaar rekening met de procedures die de entiteit hanteert voor het opstellen en afronden van de financiële overzichten binnen haar bestuursstructuur om vast te stellen wie bevoegd is om te bevestigen dat alle onderdelen van de financiële overzichten, inclusief de toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen kunnen de wet- of regelgeving specificeren op welk moment in het verslaggevingsproces de beoordelingsopdracht geacht wordt te zijn afgerond.
- A145. In sommige landen is de goedkeuring van de aandeelhouders vereist voordat de financiële overzichten openbaar mogen worden gemaakt, maar deze goedkeuring is niet noodzakelijk voor de beroepsbeoefenaar om zijn conclusie over de financiële overzichten te vormen. In de zin van deze ISRE is de datum van opstelling van de financiële overzichten de eerste datum waarop bevoegde personen of organen hebben bevestigd dat alle onderdelen van de financiële overzichten, inclusief de toelichtingen, zijn opgesteld en dat zij de verantwoordelijkheid daarvoor hebben aanvaard.

Wettelijk of reglementair voorgeschreven verslag van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 34–35, 86)

- A146. De consistentie van het verslag van de beroepsbeoefenaar in gevallen waarin de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze ISRE, versterkt de geloofwaardigheid op de wereldmarkt doordat het helpt bij de herkenning van beoordelingsopdrachten uitgevoerd volgens internationaal erkende standaarden. Indien wettelijke of reglementaire vereisten enkel afwijken van deze ISRE in termen van vorm of bewoording van het verslag van de beroepsbeoefenaar, en het verslag ten minste elk van de in paragraaf 86 genoemde elementen bevat, kan worden verwezen naar deze ISRE. In dergelijke omstandigheden wordt de beroepsbeoefenaar geacht te hebben voldaan aan de vereisten van deze ISRE, ook al is de presentatie of formulering van het verslag bepaald door wettelijke of reglementaire vereisten. Wanneer nationale vereisten niet in strijd zijn met deze ISRE, bevordert het volgen van de presentatie en formulering van deze ISRE de herkenbaarheid voor gebruikers dat het verslag betrekking heeft op een beoordelingsopdracht uitgevoerd volgens deze norm. De vereisten van deze ISRE met betrekking tot opdrachtacceptatie en voortzetting van de klantenrelatie, behandelen situaties waarin wet- of regelgeving voorschrijft dat het verslag van de beroepsbeoefenaar in andere bewoordingen wordt opgesteld dan voorzien in deze ISRE.

Verslag van de beroepsbeoefenaar over een beoordelingsopdracht uitgevoerd in overeenstemming met zowel nationale standaarden als deze ISRE (Zie par. 86(f))

- A147. Wanneer de beroepsbeoefenaar naast de vereisten van deze ISRE ook de relevante nationale standaarden volgt, kan in het verslag worden vermeld dat de beoordelingsopdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze ISRE en met de van toepassing zijnde nationale standaarden voor beoordelingsopdrachten met betrekking tot financiële overzichten. Het is echter niet passend om zowel deze ISRE als de nationale standaarden te vermelden indien er conflicten bestaan tussen de vereisten van beide, die ertoe zouden leiden dat de beroepsbeoefenaar een andere conclusie formuleert of een paragraaf zou weglaten die volgens deze ISRE vereist zou zijn. In dat geval verwijst het verslag van de beroepsbeoefenaar uitsluitend naar de standaarden (hetzij deze ISRE hetzij de nationale standaarden) waarop het is gebaseerd.

Voorbeelden van verslagen van beoordelingsopdrachten (Zie par. 86)

- A148. Bijlage 2 bij deze ISRE bevat illustratieve verslagen van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot een beoordelingsopdracht van financiële overzichten die rekening houden met de rapportageverplichtingen van deze ISRE.

Documentatie

Termijnen voor het vastleggen van opdrachtdocumentatie (Zie par. 93)

- A149. ISQM 1 vereist dat het kantoor een kwaliteitsdoel vaststelt dat waarborgt dat de opdrachtdocumentatie tijdig en adequaat wordt afgerond na de datum van het verslag.

Bijlage 1

(Zie Par. A54)

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het uitvoeren van een beoordeling van historische financiële overzichten

Hierna volgt een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor de uitvoering van een beoordeling van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden (opgesteld in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards (IFRS)), waarin de in deze ISRE opgenomen relevante vereisten en leidraden worden geïllustreerd. De tekst van onderstaande bevestiging is niet verplicht gesteld, maar is louter bedoeld om als leidraad te worden gebruikt in combinatie met de overwegingen die in deze ISRE zijn uiteengezet. Het is nodig dit voorbeeld aan de individuele vereisten en omstandigheden aan te passen. De bevestiging heeft als uitgangspunt de uitvoering van een beoordeling van financiële overzichten voor één enkele verslaggevingsperiode en moet worden aangepast als de bevestiging bedoeld is of naar verwachting zal worden gebruikt voor doorlopende beoordelingen. Het kan aangewezen zijn om juridisch advies in te winnen om vast te stellen of de tekst van de bevestigingsbrief passend is.

Aan de aangewezenvertegenwoordiger van het management of de met governance belaste personen bij onderneming ABC :¹

[Doel en reikwijdte van de beoordeling]

U² hebt ons verzocht de financiële overzichten voor algemene doeleinden van onderneming ABC te beoordelen, 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. Wij hebben het genoeg en u met deze brief onze aanvaarding en ons begrip van deze beoordelingsopdracht te bevestigen. Wij zullen deze beoordelingsopdracht uitvoeren met het doel een conclusie te vormen over de financiële overzichten. Onze conclusie, indien niet aangepast, luidt “Wij zullen onze beoordeling uitvoeren in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. ISRE 2400 (Herzien) vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

”

¹ De geadresseerden van en verwijzingen in deze brief zijn van toepassing in de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van het relevante rechtsgebied. Het is belangrijk om te verwijzen naar de geschikte personen - zie paragraaf 36 van deze ISRE.

² De verwijzingen “u”, “wij”, “management”, “de met governance belaste personen” en “auditor” worden gebruikt of aan de omstandigheden aangepast.

[De verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar]

We zullen onze beoordeling uitvoeren in overeenstemming met de International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Herzien), *Opdrachten inzake de beoordeling van historische financiële overzichten*. ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij vaststellen of er iets onder onze aandacht is gekomen op basis waarvan wij zouden moeten besluiten dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. ISRE 2400 (Herzien) vereist ook dat we voldoen aan relevante ethische vereisten.

Een beoordeling van de jaarrekening conform ISRE 2400 (herzien) is een opdracht met beperkte assurance. Wij voeren werkzaamheden uit, voornamelijk bestaande uit het richten van verzoeken tot inlichtingen van het management en waar passend, anderen binnen de entiteit, en uit het toepassen van analytische procedures en het evalueren van de verkregen informatie. Wij voeren ook aanvullende werkzaamheden uit indien wij kennis nemen van aangelegenheden die ons doen vermoeden dat de jaarrekening als geheel materiële afwijkingen kan bevatten. Deze werkzaamheden worden uitgevoerd om ons in staat te stellen onze conclusie over de jaarrekening te formuleren conform ISRE 2400 (herzien). De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van wat wij nodig achten, waarbij wij ons professionele oordeel toepassen op basis van ons begrip van ABC Company en haar omgeving, en ons begrip van IFRS en de toepassing ervan in de context van de sector.

Een beoordeling is dus geen controle van de financiële overzichten en om die reden:

- (a) Bestaat er een evenredig hoger risico, dan in het geval dat er een controle was uitgevoerd, dat eventuele materiële onjuistheden in de beoordeelde financiële overzichten niet aan het licht komen door de beoordelingswerkzaamheden, ook al is de beoordeling op behoorlijke wijze uitgevoerd in overeenstemming met ISRE 2400 (Herzien).
- (b) Bij het vormen van onze conclusie uit de beoordeling van de financiële overzichten zullen wij in ons verslag over de financiële overzichten uitdrukkelijk afzien van een auditoordeel over de financiële overzichten.

[De verantwoordelijkheden van het management en identificatie van het toepasselijke stelsel van financiële verslaggeving (in dit voorbeeld wordt aangenomen dat de beroepsbeoefenaar niet heeft vastgesteld dat de wet- of regelgeving deze verantwoordelijkheden in passende bewoordingen voorschrijft; reden waarom de beschrijvingen in paragraaf 30(b) van deze ISRE worden gebruikt)]

Onze beoordeling wordt uitgevoerd op basis van het feit dat [het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen]³, erkennen en begrijpen dat zij de verantwoordelijkheid hebben:

- (a) Voor het opstellen en getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met de IFRS;⁴

³ Gebruik de in de gegeven omstandigheden passende terminologie.

⁴ Of, indien van passend, « Voor de opstelling van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de Internationale Financiële Rapporteringsnormen (IFRS).

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE
OVERZICHTEN

(b) Voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten; en

(c) Om ons te voorzien van:

- (i) Toegang tot alle informatie waarvan het management op de hoogte is en die relevant is voor het opstellen en de getrouwe weergave van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere zaken;
- (ii) Aanvullende informatie die we van het management kunnen vragen ten behoeve van de beoordeling; en
- (iii) Onbeperkte toegang tot personen binnen onderneming ABC van wie we het nodig achten dat ze ons onderbouwende-informatie verstrekken.

Als onderdeel van onze beoordeling zullen we [het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen] een schriftelijke bevestiging van de verklaringen die we in verband met de beoordeling hebben ontvangen, vragen.

We rekenen op de volle medewerking van uw personeel tijdens onze beoordeling.

[Andere relevante informatie]

[Voeg andere informatie toe, zoals afspraken betreffende de erelonen, factureringsmodaliteiten en andere specifieke voorwaarden, indien van toepassing]

[verslaggeving]

[Voeg een passende verwijzing in naar de verwachte vorm en inhoud van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

Het is mogelijk dat de vorm en de inhoud van ons verslag moeten worden aangepast in het licht van onze bevindingen uit de beoordelingswerkzaamheden.

Gelieve de bijgevoegde kopie van deze brief te ondertekenen en terug te sturen ter bevestiging van uw akkoord met de afspraken aangaande onze beoordelingsopdracht van de financiële overzichten, inclusief onze respectieve verantwoordelijkheden.

XYZ & Co.

Ontvangen en goedgekeurd namens onderneming ABC door

(ondertekend)

.....

Naam en titel

Datum

Bijlage 2

(Voir par. A148)

Voorbeelden van verslagen van de beroepsbeoefenaar

Beoordelingsrapporten van financiële overzichten voor algemene doeleinden

Voorbeelden van beoordelingsrapporten met ongewijzigde conclusies

- Voorbeeld 1: Een verslag van een beroepsbeoefenaar over financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel dat is bedoeld om te voldoen aan de algemene behoeften aan financiële informatie van een breed scala van gebruikers (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities).

Voorbeelden van beoordelingsrapporten met aangepaste conclusies

- Voorbeeld 2: Een verslag van een beroepsbeoefenaar met een oordeel met beperking vanwege een duidelijke afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel dat is bedoeld om te voldoen aan de algemene informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers. (financiële overzichten opgesteld op basis van een compliance-stelsel)
- Voorbeeld 3: Een verslag van een beroepsbeoefenaar dat een oordeel met beperking bevat wegens het onvermogen van de beroepsbeoefenaar om voldoende geschikt onderbouwende -informatie te verkrijgen. (Financiële overzichten opgesteld volgens een ander getrouw-beeld-stelsel dan de IFRS-standaarden voor financiële overzichten zoals uitgegeven door de International Accounting Standards Board (IASB))
- Voorbeeld 4: Een verslag van een beroepsbeoefenaar met een afkeurend oordeel vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. (Financiële overzichten opgesteld volgens een getrouw-beeld-stelsel IFRS-standaarden voor financiële overzichten zoals uitgegeven door de IASB)
- Voorbeeld 5: Een verslag van een beroepsbeoefenaar dat een oordeelonthouding omvat wegens het onvermogen van de beroepsbeoefenaar om voldoende passende onderbouwende -informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten, waardoor de beoordeling niet kon worden voltooid. (Financiële overzichten opgesteld volgens een getrouw-beeld-stelsel IFRS-standaarden voor financiële overzichten zoals uitgegeven door de IASB)

Beoordelingsrapporten van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

- Voorbeeld 6: Een verslag van een beroepsbeoefenaar over financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met de bepalingen voor financiële verslaggeving van een contract (in dit voorbeeld een compliance-stelsel).
- Voorbeeld 7: Een verslag van een beroepsbeoefenaar over één enkel financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met de kasontvangsten en -uitgaven (in dit voorbeeld een getrouw-beeld-stelsel).

Voorbeeld 1

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- **Beoordeling van een volledige set financiële overzichten.**
- **De financiële overzichten zijn opgesteld voor een algemeen doel door het management van de entiteit in overeenstemming met de International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.**
- **De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.**
- **Bijkomend aan de beoordelingsopdracht van de financiële overzichten, heeft de beroepsbeoefenaar andere rapporteringsverantwoordelijkheden volgens de lokale wetgeving.**

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Geadresseerde]

Verslag over de financiële overzichten¹

Wij hebben de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC beoordeeld, 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 over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het management² voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities³, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Het is onze verantwoordelijkheid een conclusie te vormen over de bijgaande financiële overzichten. We hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Herzien), *Opdrachten inzake de beoordeling van historische financiële overzichten*. ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij vaststellen of er iets onder onze aandacht is gekomen op basis waarvan wij zouden moeten besluiten dat de financiële overzichten als geheel niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat we voldoen aan relevante ethische vereisten.

¹ De ondertitel "Verslag over de financiële" is niet vereist wanneer de sectie met de ondertitel "Verslag met betrekking tot andere wettelijke en reglementaire verplichtingen" niet van toepassing is.

² Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

³ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, en voor een..."

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

Een beoordeling van financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, die hoofdzakelijk bestaan uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en indien passend, anderen binnen de entiteit, en uit het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen onderbouwende informatie.

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom brengen wij geen auditoordeel uit bij deze financiële overzichten.

Conclusie

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

Verslag over andere wettelijke en regelgevende vereisten

[Vorm en inhoud van dit deel van het verslag van de beroepsbeoefenaar zullen variëren afhankelijk van de aard van de andere rapporteringsverantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar]

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 2

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

Controle van een volledige set financiële overzichten vereist door wet- of regelgeving.

- De financiële overzichten zijn voor een algemeen doel opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met het Financial Reporting Framework (XYZ Law) van rechtsgebied X (dat wil zeggen een stelsel van financiële verslaggeving, dat wet- of regelgeving omvat, dat is ontworpen om te voldoen aan de algemene financiële informatiebehoeften van een breed scala van gebruikers, maar dat geen getrouw-beeld-stelsel is).
- De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.
- Op basis van de beoordeling zijn de voorraden onjuist weergegeven. De onjuiste weergave is materieel, maar heeft geen diepgaande invloed op de financiële overzichten.
- Bijkomend aan de beoordelingsopdracht van de financiële overzichten heeft de beroepsbeoefenaar andere rapporteringsverantwoordelijkheden volgens de lokale wetgeving.

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Passende geadresseerde]

Verslag over de financiële overzichten⁴

Wij hebben de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC beoordeeld, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht eigen vermogen en kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor *Verantwoordelijkheid van het management⁵ voor de financiële overzichten*

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van deze financiële overzichten in overeenstemming met XYZ Law van rechtsgebied X, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

Een beoordeling van financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, die hoofdzakelijk bestaan uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en indien passend, anderen binnen

⁴ De ondertitel "Verslag over de financiële overzichten" is niet vereist wanneer de sectie met de ondertitel "Verslag met betrekking tot andere wettelijke en reglementaire verplichtingen" niet van toepassing is.

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

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

de entiteit, en uit het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen onderbouwende informatie.

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom vormen wij geen auditoordeel bij deze financiële overzichten.

Basis voor oordeel met beperking

De voorraden van de onderneming worden in het overzicht van de financiële positie opgenomen tegen xxx. Het management heeft de voorraden niet opgenomen aan het laagste van kost of netto opbrengstwaarde, maar alleen aan kost, wat een afwijking vormt van de vereisten van het Financial Reporting Framework (XYZ Law) van rechtsgebied X. Uit de vastleggingen van de onderneming blijkt dat, als het management de voorraden had opgenomen aan het laagste van kostprijs en netto opbrengstwaarde, een bedrag van xxx nodig zou zijn geweest om de voorraden af te waarderen tot hun opbrengstwaarde. Dienovereenkomstig zou de kostprijs van de omzet zijn verhoogd met xxx en zouden de inkomstenbelastingen, de nettowinst en het eigen vermogen zijn verlaagd met respectievelijk xxx, xxx en xxx.

Oordeel met beperking

Op basis van onze beoordeling, met uitzondering voor de gevolgen van de aangelegenheid die is beschreven in de paragraaf 'Basis voor het oordeel met beperking', is niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet aannemen dat de financiële overzichten van onderneming ABC niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het Financial Reporting Framework (XYZ Law) van rechtsgebied X.

Verslag over andere wettelijke en regelgevende vereisten

[Vorm en inhoud van dit deel van het verslag van de beroepsbeoefenaar zullen variëren afhankelijk van de aard van de andere rapporteringsverantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar]

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 3

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- Beoordeling van een volledige set financiële overzichten van algemeen belang opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met [een stelsel van financiële verslaggeving dat is ontworpen om een getrouw beeld te geven anders dan de IFRS-standaarden voor financiële verslaggeving zoals uitgegeven door de IASB].
- De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.
- De beroepsbeoefenaar was niet in staat om voldoende passende onderbouwende informatie te verkrijgen met betrekking tot een investering in een buitenlandse verbonden entiteit. De mogelijke gevolgen van het onvermogen om voldoende passende onderbouwende informatie te verkrijgen worden als van materieel belang beschouwd, maar niet als van diepgaande invloed op de financiële overzichten.
- De beroepsbeoefenaar heeft geen andere rapporteringsverantwoordelijkheden onder de lokale wetgeving naast de beoordeling van de geconsolideerde financiële overzichten.

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Geadresseerde]

Wij hebben de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC beoordeeld, die bestaan uit het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht eigen vermogen en kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het management⁶ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met [naam van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief een verwijzing naar het rechtsgebied of het land van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving niet de IFRS Accounting Standards zoals uitgegeven door de International Accounting Standards Board (IASB) is]⁷, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel

⁶ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁷ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, en voor een..."

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

Een beoordeling van financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, die hoofdzakelijk bestaan uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en indien passend, anderen binnen de entiteit, en uit het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen onderbouwende informatie.

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom brengen wij geen auditoordeel uit bij deze financiële overzichten.

Grondslag voor oordeel met beperking

De investering van onderneming ABC in onderneming XYZ, een buitenlandse geassocieerde onderneming die in de loop van het jaar is overgenomen en die boekhoudkundig wordt verwerkt volgens de 'equity'-methode, is op 31 december 20X1 in het overzicht van de financiële positie opgenomen tegen xxx, en ABC's aandeel in het nettoresultaat van XYZ van xxx is opgenomen in de resultaten van ABC voor het jaar dat op die datum eindigde. We hebben geen toegang kunnen verkrijgen tot de relevante financiële informatie van XYZ met betrekking tot de boekwaarde van ABC's investering in XYZ op 31 december 20X1 en ABC's aandeel in de nettowinst van XYZ voor het jaar. Bijgevolg konden we de procedures die we noodzakelijk achtten niet uitvoeren.

Oordeel met beperking

Op basis van onze beoordeling, met uitzondering voor de gevolgen van de aangelegenheid die is beschreven in de paragraaf 'Basis voor oordeel met beperking', is niets onder onze aandacht gekomen dat ons doet aannemen dat de bijgevoegde financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, (of geen getrouw beeld geven) van de financiële positie van onderneming ABC op 31 december 31, 20X1, en(van) haar resultaten en kasstromen voor het jaar afgesloten op die datum in overeenstemming met [naam van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief een verwijzing naar het rechtsgebied of het land van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving niet de IFRS Accounting Standards zoals uitgegeven door de IASB is].

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 4

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- Beoordeling van de geconsolideerde financiële overzichten voor algemene doeleinden, opgesteld door het management van de moedermaatschappij in overeenstemming met de IFRS-standaarden voor financiële verslaggeving zoals uitgegeven door de IASB.
- De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.
- De financiële overzichten zijn materieel onjuist door de niet-consolidatie van een dochteronderneming. De afwijking van materieel belang wordt geacht een diepgaande invloed te hebben op de financiële overzichten. De effecten van de afwijking op de financiële overzichten zijn niet bepaald omdat dit praktisch niet haalbaar was.
- De beroepsbeoefenaar heeft geen andere rapporteringsverantwoordelijkheden onder de lokale wetgeving naast de beoordeling van de geconsolideerde financiële overzichten.

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Passende geadresseerde]

Verslag over de geconsolideerde financiële overzichten⁸

Wij hebben de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC beoordeeld, die bestaan uit het geconsolideerde 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 over het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Verantwoordelijkheid van het management⁹ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities¹⁰, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van

⁸ De ondertitel "Verslag over de financiële overzichten" is niet vereist wanneer de sectie met de ondertitel "Verslag met betrekking tot andere wettelijke en reglementaire verplichtingen" niet van toepassing is.

⁹ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

¹⁰ Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, en voor een..."

financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

Een beoordeling van geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, die hoofdzakelijk bestaan uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en indien passend, anderen binnen de entiteit en uit het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen onderbouwende informatie.

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom brengen wij geen auditoordeel uit bij deze financiële overzichten.

Basis voor afkeurend oordeel

Zoals uitgelegd in Toelichting X heeft de onderneming de financiële overzichten van dochteronderneming XYZ, die zij in 20X1 heeft overgenomen, niet geconsolideerd omdat zij de reële waarde van bepaalde materiële activa en verplichtingen van de dochteronderneming op de overnamedatum nog niet heeft kunnen vaststellen.

Afkeurend oordeel

Op basis van onze beoordeling, als gevolg van het belang van de kwestie besproken in de paragraaf Basis voor afkeurend oordeel, vormen de geconsolideerde financiële overzichten geen getrouwe weergave (of geven geen getrouw beeld) van de financiële positie van onderneming ABC en haar dochterondernemingen op 31 december 20X1, en (van) hun financiële prestaties en kasstromen voor het jaar eindigend op die datum in overeenstemming met IFRS Accounting Standards zoals uitgegeven door de IASB.

Verslag over andere wettelijke en regelgevende vereisten

[Vorm en inhoud van dit deel van het verslag van de beroepsbeoefenaar zullen variëren afhankelijk van de aard van de andere rapporteringsverantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar]

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 5

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- Beoordeling van de een volledige set financiële overzichten, opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de IFRS-standaarden zoals uitgegeven door de IASB.
- De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.
- De beroepsbeoefenaar was niet in staat om een oordeel te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het onvermogen om voldoende passende onderbouwende informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten, en de beroepsbeoefenaar is van mening dat het effect van materieel belang en van diepgaande invloed is op de financiële overzichten. De beroepsbeoefenaar was met name niet in staat om onderbouwende informatie te verkrijgen over de fysieke inventaris en debiteuren van de entiteit.

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Geadresseerde]

Wij hebben opdracht gekregen tot beoordeling van de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC, 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 over het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting met inbegrip van een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving.

Verantwoordelijkheid van het management¹¹ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities¹², en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Het is onze verantwoordelijkheid een conclusie te vormen bij de bijgaande financiële overzichten. Vanwege de kwestie(s) beschreven in de paragraaf Basis voor oordeelonthouding waren we echter niet in staat om voldoende passende onderbouwende informatie te verkrijgen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.

Basis voor oordeelonthouding

Het management heeft aan het eind van het jaar geen telling van de fysieke inventaris uitgevoerd. Wij hebben de procedures die we noodzakelijk achten met betrekking tot de voorraad op 31

¹¹ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

¹² Waar het de verantwoordelijkheid is van het management om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven, kan dit als volgt luiden: "Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, en voor een..."

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

december 20X1, die in het overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1 tegen xxx zijn opgenomen, niet kunnen uitvoeren.

Daarnaast heeft de invoering van een nieuw geautomatiseerd debiteurensysteem in september 20X1 geleid tot talrijke fouten in debiteuren en voorraden. Op de datum van ons verslag was het management nog bezig met het rechtzetten van de tekortkomingen in het systeem en het corrigeren van de fouten. Als gevolg van deze aangelegenheden waren we niet in staat om te bepalen of er mogelijk aanpassingen nodig waren met betrekking tot geboekte of niet-geboekte voorraden en debiteuren en de elementen waaruit het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht zijn samengesteld.

Oordeelonthouding

Door het belang van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf Basis voor oordeelonthouding waren we niet in staat om voldoende passende onderbouwende informatie te verkrijgen om een oordeel te vormen over de bijgaande financiële overzichten. Daarom vormen wij geen auditoordeel bij deze financiële overzichten.

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 6

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de bepalingen van financiële verslaggeving van een contract (d.w.z. een stelsel voor bijzondere doeleinden), om te voldoen aan de bepalingen van het contract. Het management heeft geen keuze uit verschillende stelsels van financiële verslaggeving.
- Het toepasselijke stelsel van financiële verslaggeving is een compliance-stelsel.
- De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.
- Distributie of gebruik van het verslag van de beroepsbeoefenaar is beperkt.

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Geadresseerde]

Wij hebben de bijgevoegde financiële overzichten van onderneming ABC beoordeeld, die bestaan uit de balans op 31 december 20X1, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen. De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van onderneming ABC op basis van de bepalingen van financiële verslaggeving van sectie Z van het contract van 1 januari 20X1 tussen onderneming ABC en onderneming DEF ("het contract").

Verantwoordelijkheid van het management¹³ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van deze financiële overzichten in overeenstemming met de bepalingen van financiële verslaggeving van sectie Z, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

Een beoordeling van financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, die hoofdzakelijk bestaan uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en indien passend anderen binnen de entiteit, en uit het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen controle-informatie.

¹³ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom vormen wij geen auditoordeel bij deze financiële overzichten.

Conclusie

Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat deze financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van financiële verslaggeving van sectie Z van het contract.

Grondslagen voor financiële verslaggeving, en beperking op distributie en gebruik

Zonder onze conclusie aan te passen, vestigen wij de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten, waarin de grondslagen voor de financiële verslaggeving worden beschreven. De financiële overzichten zijn opgesteld om onderneming ABC te helpen voldoen aan de bepalingen van financiële verslaggeving van het contract waarnaar hierboven wordt verwezen. Als gevolg daarvan zijn de financiële overzichten mogelijk niet geschikt voor een ander doel. Ons verslag is uitsluitend bestemd voor onderneming ABC en onderneming DEF en mag niet worden verspreid onder of gebruikt door andere partijen dan onderneming ABC of onderneming DEF.

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]

Voorbeeld 7

Omstandigheden zijn onder andere de volgende:

- **Beoordeling van een overzicht van kasontvangsten en -uitgaven**
- **De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit op basis van het kasbeginsel om te voldoen aan een verzoek om informatie over de kasstromen van een crediteur. De grondslagen voor financiële verslaggeving die zijn toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten zijn overeengekomen tussen de entiteit en de crediteur.**
- **Het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving is een getrouw-beeldstelsel dat is ontworpen om te voldoen aan de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers.**
- **De beroepsbeoefenaar heeft bepaald dat het gepast is om de zinsnede “geeft in alle materiële opzichten een getrouw weergave te gebruiken in de conclusie van de beroepsbeoefenaar.**
- **De voorwaarden van de beoordelingsopdracht weerspiegelen de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in paragraaf 30(b) van deze ISRE.**
- **Distributie of gebruik van het verslag van de beroepsbeoefenaar is niet beperkt.**

BEOORDELINGSVERSLAG VAN DE ONAFHANKELIJKE BEROEPSBEOEFENAAR

[Passende geadresseerde]

Wij hebben het bijgaande overzicht van kasontvangsten en -uitgaven van onderneming ABC voor het jaar eindigend op 31 december 20X1 en een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen (samen “de financiële overzichten”) beoordeeld. De financiële overzichten zijn opgesteld door het management van onderneming ABC op basis van het kasbeginsel zoals beschreven in Toelichting X.

Verantwoordelijkheid van het management¹⁴ voor de financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten in overeenstemming met het in Toelichting X beschreven kasbeginsel, en voor de interne controle die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten zonder afwijkingen van materieel belang, zij het ten gevolge van fraude of fouten, mogelijk te maken.

Verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar

Onze verantwoordelijkheid is om een conclusie te formuleren over de bijgevoegde financiële overzichten. Wij hebben onze beoordeling uitgevoerd in overeenstemming met de ISRE 2400 (Herzien). ISRE 2400 (Herzien) vereist dat wij concluderen of er iets onder onze aandacht is gekomen dat ons doet geloven dat de financiële overzichten als geheel niet in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Deze standaard vereist ook dat wij voldoen aan relevante ethische vereisten.

¹⁴ Of andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

OPDRACHTEN TOT HET UITVOEREN VAN EEN BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE OVERZICHTEN

Een beoordeling van financiële overzichten in overeenstemming met ISRE 2400 (herzien) is een beperkte assurance-opdracht. De beroepsbeoefenaar voert procedures uit, hoofdzakelijk bestaande uit het inwinnen van inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit, indien van toepassing, en het toepassen van analytische procedures, en beoordeelt de verkregen controle-informatie.

Een beoordeling omvat aanzienlijk minder procedures dan een controle die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de International Standards on Auditing. Daarom vormen wij geen auditoordeel bij deze financiële overzichten.

Conclusie

Op basis van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten geen getrouw weergave vormen (of *geen getrouw beeld geven*) van de kasontvangsten en -uitgaven van onderneming ABC voor het jaar afgesloten op 31 december 20X1 in overeenstemming met het in Toelichting X beschreven kasbeginsel.

Grondslag voor financiële verslaggeving

Zonder onze conclusie te wijzigen, vestigen we de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten, waarin de grondslag voor financiële verslaggeving wordt beschreven. De financiële overzichten zijn opgesteld om informatie te verstrekken aan schuldeiser XYZ. Hierdoor is het mogelijk dat het financiële overzicht niet geschikt is voor een ander doel.

[Handtekening van de beroepsbeoefenaar]

[Datum van het verslag van de beroepsbeoefenaar]

[Adres van de beroepsbeoefenaar]