

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 701

AANPASSINGEN VAN DE INHOUD VAN DE VERKLARING VAN EEN (ONAFHANKELIJK) AUDITOR

INHOUDSOPGAVE

	Paragrafen
Inleiding	1-4
Aangelegenheden die niet van invloed zijn op het oordeel van de auditor.....	5-10
Aangelegenheden die wel van invloed zijn op het oordeel van de auditor.....	11-15
Omstandigheden die kunnen leiden tot het tot uitdrukking brengen van een ander dan een goedkeurend oordeel	16-21
Ingangsdatum	22

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 701 “Aanpassingen van de inhoud van de verklaring van een (onafhankelijk) auditor” dient te worden gelezen in de context van de “Inleiding tot de internationale standaarden inzake kwaliteitsbeheersing, controle-, assurance- en verwante diensten” waarin het toepassen en de autoriteit van de ISA wordt bepaald.

Inleiding

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) heeft ten doel grondbeginselen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de omstandigheden waarin de inhoud van de controleverklaring moet worden aangepast, en voor de vorm en inhoud van de in die omstandigheden aan de inhoud van de controleverklaring aan te brengen aanpassingen.

2. ISA 700, “De verklaring van een (onafhankelijk) auditor over een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden” stelt grondbeginselen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de vorm en inhoud van de verklaring van een onafhankelijk auditor over een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die is opgesteld volgens een stelsel inzake financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, wanneer de auditor een goedkeurend oordeel tot uitdrukking kan brengen en in de inhoud van zijn controleverklaring geen aanpassing moet worden aangebracht. ISA 800, “De verklaring van een (onafhankelijk) auditor in het kader van controleopdrachten met een bijzonder doel” stelt grondbeginselen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de vorm en inhoud van de verklaring van een onafhankelijk auditor bij andere controleopdrachten. Deze ISA beschrijft hoe de inhoud van de controleverklaring in de volgende gevallen wordt aangepast:

Aangelegenheden die niet van invloed zijn op het oordeel van de auditor

- (a) Toelichtende paragraaf

Aangelegenheden die wel van invloed zijn op het oordeel van de auditor

- (a) Oordeel met voorbehoud⁽¹⁾,
- (b) Oordeelonthouding, of
- (c) Afkeurend oordeel.

⁽¹⁾ In Nederland wordt hiervoor de term “Oordeel met beperking” gebruikt.

3. Uniformiteit in vorm en inhoud voor elk van deze soorten aangepaste inhoud van controleverklaringen draagt bij tot een beter begrip bij de gebruiker van deze verklaringen. Dienovereenkomstig bevat deze ISA voorbeelden van een in de controleverklaring te gebruiken aangepaste formulering.

4. De voorbeeldverklaringen in deze ISA zijn gebaseerd op de controleverklaring over de financiële overzichten voor algemene doeleinden van een commerciële entiteit. De grondbeginselen die van toepassing zijn in omstandigheden waarin de controleverklaring moet worden aangepast, zijn echter eveneens van toepassing op controleverklaringen bij andere opdrachten met betrekking tot de controle van historische financiële informatie, zoals de financiële overzichten voor algemene doeleinden van andersoortige entiteiten (bijvoorbeeld een *not-for-profit*-organisatie) en de in ISA 800 beschreven controleopdrachten. De voorbeeldverklaringen worden aangepast zoals onder de omstandigheden van deze opdrachten passend is.

Aangelegenheden die niet van invloed zijn op het oordeel van de auditor

5. In bepaalde situaties kan de inhoud van een controleverklaring worden aangepast door het opnemen daarin van een toelichtende paragraaf waardoor een aangelegenheid met betrekking tot de financiële overzichten wordt benadrukt, die in de toelichting bij de financiële overzichten meer gedetailleerd wordt uiteengezet. Het toevoegen van een dergelijke toelichtende paragraaf doet geen afbreuk aan het oordeel van de auditor. Deze paragraaf wordt bij voorkeur opgenomen na de oordeelparagraaf maar voorafgaand aan het deel over eventuele overige rapporteringverplichtingen. De toelichtende paragraaf bevat in het algemeen de vermelding dat door de toevoeging daarvan geen afbreuk wordt gedaan aan het oordeel van de auditor.

6. De auditor dient de inhoud van zijn controleverklaring aan te passen door het toevoegen van een toelichtende paragraaf om de nadruk te leggen op een van materieel belang zijnde aangelegenheid met betrekking tot de continuïteit.

7. De auditor dient te overwegen om de inhoud van zijn controleverklaring aan te passen door het toevoegen van een toelichtende paragraaf indien sprake is van een

onzekerheid van materieel belang (anders dan een continuïteitsprobleem), waarvan de afloop afhankelijk is van gebeurtenissen in de toekomst en die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten. Een onzekerheid is een aangelegenheid waarvan de uitkomst afhankelijk is van toekomstige handelingen of gebeurtenissen waarop de entiteit geen rechtstreekse invloed heeft, doch die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.

8. Hier volgt een voorbeeld van een in een controleverklaring op te nemen toelichtende paragraaf voor een onzekerheid van materieel belang in een controleverklaring:

“Zonder afbreuk te doen aan ons oordeel vestigen wij de aandacht op Toelichting X bij de financiële overzichten. De vennootschap is gedaagd in een rechtszaak wegens vermeende inbreuk op bepaalde octrooirechten waarbij royalty's en schadevergoedingen worden gevorderd. De vennootschap heeft een tegenvordering ingesteld en in beide zaken zijn voorlopige hoorzittingen en inzageprocedures gaande. De uiteindelijke uitkomst van de zaak kan thans niet worden bepaald en in de financiële overzichten is geen voorziening opgenomen voor eventuele aansprakelijkheid die daaruit kan voortvloeien”.

(Een voorbeeld van een toelichtende paragraaf met betrekking tot de continuïteit wordt gegeven in ISA 570, “Continuïteit”.)

9. Door het opnemen van een toelichtende paragraaf waarin de nadruk wordt gelegd op een continuïteitsprobleem of een onzekerheid van materieel belang is de auditor in het algemeen in staat om zijn rapporteringverplichtingen op dat gebied na te komen. In extreme gevallen, zoals in situaties waarin meerdere onzekerheden een invloed van materieel belang op de financiële overzichten uitoefenen, kan de auditor het echter meer gewenst achten een oordeelonthouding tot uitdrukking te brengen in plaats van het toevoegen van een toelichtende paragraaf.

10. In aanvulling op het toevoegen van een toelichtende paragraaf voor aangelegenheden die van invloed zijn op de financiële overzichten kan de auditor tevens de inhoud van zijn verklaring aanpassen door het opnemen van een toelichtende paragraaf gericht op het rapporteren over andere aangelegenheden dan die welke op de financiële overzichten van invloed zijn, bij voorkeur volgend op de formulering van de oordeelparagraaf maar

voorafgaand aan het gedeelte over eventuele overige rapporteringverplichtingen. Indien het bijvoorbeeld noodzakelijk is andere informatie te corrigeren die in documenten zijn opgenomen waarin de gecontroleerde financiële overzichten deel uitmaken, en de entiteit deze correctie weigert aan te brengen, overweegt de auditor in zijn controleverklaring een toelichtende paragraaf op te nemen waarin de van materieel belang zijnde inconsistentie wordt omschreven.

Aangelegenheden die wel van invloed zijn op het oordeel van de auditor

11. De auditor zal mogelijkerwijze geen goedkeurend oordeel kunnen tot uitdrukking brengen, ongeacht welke van de volgende omstandigheden zich voordoet, en voor zover deze volgens zijn vakkundige oordeelsvorming een effect van materieel belang of de financiële overzichten hebben of kunnen hebben:

- (a) Er bestaat een beperking in de uitvoering van de controle; of
- (b) Er bestaat een verschil van mening met de leiding van de entiteit omtrent de aanvaardbaarheid van de gekozen grondslagen voor de financiële verslaggeving, de wijze van toepassing daarvan of het adequaat zijn van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

De omstandigheden vermeld onder (a) kunnen leiden tot een oordeel met voorbehoud of tot een oordeelonthouding. De omstandigheden vermeld onder (b) kunnen leiden tot een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel. Deze omstandigheden worden in de paragrafen 16-21 uitvoeriger besproken.

12. Een oordeel met voorbehoud dient tot uitdrukking te worden gebracht indien de auditor concludeert dat geen goedkeurend oordeel tot uitdrukking kan worden gebracht maar dat het effect van het verschil van mening met de leiding van de entiteit of van de beperking in de uitvoering van de controle noch dermate van materieel belang is noch een significant aantal in de financiële overzichten opgenomen posten betreft dat dit zou leiden tot het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding. Het oordeel dient het voorbehoud uit te drukken met de

bewoordingen “onder voorbehoud van” het effect van de aangelegenheid waarop dit voorbehoud betrekking heeft.

13. Een *oordeelonthouding* dient te worden geformuleerd indien het mogelijke effect van de beperking in de uitvoering van de controle dermate van materieel belang is en een significant aantal in de financiële overzichten opgenomen posten betreft dat de auditor niet in staat is geweest voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en derhalve niet in staat is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten.

14. Een *afkeurend oordeel* dient tot uitdrukking te worden gebracht indien het effect van het verschil van mening dermate van materieel belang is en een significant aantal in de financiële overzichten opgenomen posten betreft dat de auditor concludeert dat het formuleren in zijn controleverklaring van een voorbehoud onvoldoende is om het misleidende of onvolledige karakter van de financiële overzichten aan het licht te brengen.

15. Indien de auditor een ander dan een goedkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient een duidelijke beschrijving van alle van belang zijnde redenen in zijn controleverklaring te worden opgenomen, en tenzij dit vanuit praktisch oogpunt niet haalbaar is, een kwantificering van het (de) mogelijke effect(en) daarvan op de financiële overzichten. In het algemeen wordt deze informatie uiteengezet in een afzonderlijke paragraaf voorafgaand aan de oordeelsparagraaf of de paragraaf waarin de onthouding van het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten wordt geformuleerd, en kan zij een verwijzing omvatten naar een uitgebreidere uiteenzetting in de toelichting bij die financiële overzichten, voor zover deze bestaat.

Omstandigheden die kunnen leiden tot een ander dan een goedkeurend oordeel

Beperking in de uitvoering van de controle

16. Een beperking in de uitvoering van de controle kan soms worden opgelegd door de entiteit (bijvoorbeeld indien in de opdrachtvoorwaarden is opgenomen dat de auditor bepaalde controlewerkzaamheden die de auditor wel noodzakelijk acht niet zal uitvoeren). Indien

echter de beperking in de voorwaarden van een voorgenomen opdracht zodanig is dat de auditor van mening is dat de noodzaak tot het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding aanwezig is, accepteert de auditor in het algemeen een dergelijke beperkte opdracht niet als controleopdracht, tenzij dit wettelijk verplicht is. Ook in geval van een wettelijke controle aanvaardt de wettelijke auditor zo'n controleopdracht niet, indien dit een inbreuk vormt op zijn wettelijke verplichtingen.

17. Een beperkingen in de uitvoering van de controle kan worden opgelegd door bepaalde omstandigheden (bijvoorbeeld indien het tijdstip van de benoeming als auditor zodanig is dat de auditor niet in de gelegenheid is om de inventarisatie van de voorraden waar te nemen). Zij kan zich ook voordoen in het geval de administratieve documenten, naar het oordeel van de auditor, niet adequaat zijn of wanneer de auditor niet in staat is die controlewerkzaamheden te verrichten die hij nodig acht. In deze situaties probeert de auditor door het uitvoeren van redelijk haalbare alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie voor de onderbouwing van een goedkeurend oordeel te verkrijgen.

18. Indien een beperking in de uitvoering van de controle bestaat die aanleiding geeft tot het tot uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud of tot het formuleren van een oordeelonthouding, dient de controleverklaring de beperking te beschrijven en aan te geven dat mogelijke aan de financiële overzichten aan te brengen correcties noodzakelijk hadden kunnen zijn indien een dergelijke beperking niet had bestaan.

19. Hieronder volgen illustraties van deze beperkingen.

Beperking in de controle - oordeel met voorbehoud

“Wij hebben ... gecontroleerd (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de inleidende paragraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700).

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de leiding – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. *Met uitzondering van hetgeen in de volgende paragraaf wordt besproken, hebben wij onze controle uitgevoerd volgens ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragrafen over de verantwoordelijkheid van de auditor – zie paragraaf 60 van ISA 700).*

Wij hebben de inventarisatie van de voorraden per 31 december 20X1 niet waargenomen aangezien die datum voorafging aan het tijdstip waarop wij voor het eerst als auditor voor de vennootschap waren benoemd. Door de aard van de administratieve vastleggingen van de vennootschap zijn wij niet in staat geweest om door middel van andere werkzaamheden zekerheid over de inventarishoeveelheden te verkrijgen.

Naar ons oordeel, onder voorbehoud van de effecten van eventuele noodzakelijke correcties indien wij zekerheid over de fysieke inventarishoeveelheden hadden kunnen verkrijgen, geeft de jaarrekening een getrouw beeld van ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de oordeelparagraaf – paragraaf 60 van ISA 700)".

Beperking in de controle - oordeelonthouding

“Ons is verzocht de bijgevoegde jaarrekening van vennootschap ABC te controleren, die de balans per 31 december 20X1, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over dat jaar bevat, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen omvat.

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de leiding – zie paragraaf 60 van ISA 700)

(De zin waarin de verantwoordelijkheid van de auditor wordt vermeld achterwege laten.)

(De paragraaf waarin de reikwijdte van de controle wordt besproken, wordt achterwege gelaten of aan de omstandigheden aangepast.)

(Voeg een paragraaf toe waarin de beperking van de uitvoering van de controle wordt besproken, als volgt:

Door beperkingen die de vennootschap op de reikwijdte van onze werkzaamheden heeft opgelegd, hebben wij niet de gehele inventarisatie van de voorraden kunnen waarnemen en niet alle debiteurenrekeningen kunnen bevestigen.)

Op grond van het belang van de in de voorgaande paragraaf besproken beperkingen in de uitvoering van onze controle brengen wij geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking”.

Vershil van mening met de leiding van de entiteit

20. De auditor kan van mening verschillen met de leiding van de entiteit over aangelegenheden zoals de aanvaardbaarheid van de gekozen grondslagen voor de financiële verslaggeving, de wijze van toepassing daarvan of het adequaat zijn van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. **Indien dergelijke verschillen van mening van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, dient de auditor een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.**

21. Hieronder volgen illustraties van deze zaken.

Vershil van mening inzake de grondslagen voor de financiële verslaggeving — Onjuiste verwerkingsmethode — oordeel met voorbehoud

“Wij hebben ... gecontroleerd (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de inleidende paragraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700).

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de leiding – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Het is onze verantwoordelijkheid (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragrafen over de verantwoordelijkheid van de auditor – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Zoals besproken in Toelichting X bij de jaarrekening, is in de jaarrekening geen afschrijving verwerkt, wat, naar ons oordeel, niet in overeenstemming is met International Financial Reporting Standards. De afschrijving voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1 dient xxx te zijn, op basis van de lineaire afschrijvingsmethode waarbij wordt gebruik gemaakt van jaarlijkse percentages van 5% voor de gebouwen en 20% voor de installaties. Dienovereenkomstig dienen de vaste activa te worden verminderd met geaccumuleerde afschrijvingen van xxx en dienen de verliezen over het jaar en het geaccumuleerde tekort te worden verhoogd met respectievelijk xxx en xxx.

Naar ons oordeel, onder voorbehoud van het effect op de jaarrekening van de in de voorgaande paragraaf genoemde zaken, geeft de jaarrekening een getrouw beeld van ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de oordeelparagraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700)”.

Vershil van mening inzake de grondslagen voor de financiële verslaggeving — in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die niet adequaat zijn — oordeel met voorbehoud

“Wij hebben ... gecontroleerd (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de inleidende paragraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700).

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de leiding – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Het is onze verantwoordelijkheid ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragrafen over de verantwoordelijkheid van de auditor – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Op 15 januari 20X2 heeft de vennootschap schuldbewijzen ten bedrage van xxx uitgegeven teneinde een fabrieksuitbreiding te financieren. De schuldbewijsovereenkomst beperkt de uitkering van toekomstige dividenden in contanten op resultaten na 31 december 19X1. Naar ons oordeel wordt vermelding van deze informatie verlangd op grond van ...⁽²⁾

Naar ons oordeel, met uitzondering van het achterwege laten van de informatie vermeld in de voorgaande paragraaf, geeft de jaarrekening een getrouw beeld van ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de oordeelparagraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700 (hierzien))”.

Vershil van mening inzake grondslagen voor de financiële verslaggeving — in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die niet adequaat zijn — Afkeurend oordeel

“Wij hebben ... gecontroleerd (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de inleidende paragraaf – zie paragraaf 60 van ISA 700).

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de leiding – zie paragraaf 60 van ISA 700).

Het is onze verantwoordelijkheid ... (overige formulering dezelfde als geïllustreerd in de paragrafen over de verantwoordelijkheid van de auditor – zie paragraaf 60 van ISA 700).

(Paragraaf(-afen) waarin de bedenkingen worden besproken.)

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening vanwege de effecten van de in de voorgaande paragraaf(-afen) besproken aangelegenheden geen getrouw beeld (niet in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave¹) van de grootte en de samenstelling van het vermogen van (naam entiteit) per 20 december 20X1 en van haar

⁽²⁾ Verwijzen naar relevante wet- of regelgeving

financiële prestaties en kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards".

Ingangsdatum

22. Deze ISA is van kracht voor controleverklaringen gedateerd op of na 31 december 2006.