

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 210, Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2016 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2016 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 controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 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 controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 210

OVEREENKOMEN VAN DE VOORWAARDEN VAN CONTROLEOPDRACHTEN

(Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen) (*)

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstellingen	3
Definities	4-5
Vereisten	
Randvoorwaarden voor een controle	6-8
Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht	9-12
Doorlopende controles	13
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	14-17
Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding	18-21
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISA	A1
Randvoorwaarden voor een controle	A2-A21
Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht	A22-A29
Doorlopende controles	A30
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	A31-A35
Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding	A36-A39
Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht	
Bijlage 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden	

International Standard on Auditing (ISA) 210, “Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdrachten”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing (ISA)* behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid bij het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen ligt, aanwezig zijn. ISA 220¹ behandelt die aspecten van opdrachtaanvaarding die binnen de zeggenschap van de auditor liggen. (Zie Par. A1)

Ingangsdatum^(*)

2. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen.

Doelstelling

3. De doelstelling van de auditor is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:
 - (a) het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
 - (b) het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de auditor en het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities

4. Voor de toepassing van de ISA's heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis:

randvoorwaarden voor een controle – het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met het uitgangspunt² op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

¹ ISA 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten".

² ISA 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing", paragraaf 13.

5. Voor de toepassing van deze ISA dienen verwijzingen naar “het management” in het vervolg van deze tekst te worden gelezen als “het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen”.

Vereisten

Randvoorwaarden voor een controle

6. Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de auditor:
- (a) te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten zal worden toegepast, aanvaardbaar is; en (Zie Par. A2-A10)
 - (b) de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A11-A14, A21)
 - (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 daarvan, indien relevant; (Zie Par. A15)
 - (ii) voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en (Zie Par. A16-A19)
 - (iii) om de auditor:
 - a. toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b. aanvullende informatie te verschaffen die de auditor van het management voor het doel van de controle kan vragen; en
 - c. onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de entiteit van wie de auditor vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht

7. Wanneer het management of de met governance belaste personen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de auditor opleggen dat de auditor van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de auditor van een oordeelonthouding over de financiële overzichten, dient de auditor een dergelijke aan beperking onderhevig zijnde opdracht niet als een controleopdracht te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen.

Andere factoren die het aanvaarden van een controleopdracht beïnvloeden

8. Indien de randvoorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de auditor deze aangelegenheid met het management te bespreken. Tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen, dient de auditor de voorgestelde controleopdracht niet te aanvaarden:
 - (a) indien de auditor heeft vastgesteld dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast niet aanvaardbaar is, behalve in situaties die in paragraaf 19 zijn beschreven; of
 - (b) indien de in paragraaf 6(b) bedoelde overeenstemming niet is verkregen.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

9. De auditor dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, naargelang passend. (Zie Par. A22)
10. Behoudens het bepaalde in paragraaf 11 dienen de overeengekomen voorwaarden van de controle-opdrachten in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd, en dienen deze het volgende te bevatten: (Zie Par. A23-A27)
 - (a) de doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
 - (b) de verantwoordelijkheden van de auditor;
 - (c) de verantwoordelijkheden van het management;
 - (d) vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten;
 - (e) verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de auditor moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring niet de verwachte vorm en inhoud kan hebben; en (Zie Par A24)
 - (f) een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.
11. Indien de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in paragraaf 10 voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn vastgelegd, hoeft de auditor deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, maar wel het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in paragraaf 6(b) erkent en begrijpt. (Zie Par. A23, A28-A29)
12. Indien bij wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management zijn vastgelegd die gelijk zijn aan die beschreven in paragraaf 6(b), kan de auditor vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die welke in genoemde paragraaf zijn beschreven. Voor die verantwoordelijkheden die gelijkwaardig zijn, kan de auditor de bewoordingen van die wet- of regelgeving gebruiken om ze in de schriftelijke overeenkomst te beschrijven. Voor die verantwoordelijkheden die niet zodanig bij wet- of regelgeving zijn vastgelegd dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient in de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in paragraaf 6(b) te worden gebruikt (Zie Par. A28)

Doorlopende controles

13. Bij doorlopende controles dient de auditor in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of het noodzakelijk is de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Zie Par. A30)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

14. De auditor dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A31-A33)
15. Indien er voorafgaand aan de afronding van de controleopdracht aan de auditor wordt gevraagd om de controleopdracht te wijzigen in een opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt, dient de auditor vast te stellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A34-A35)
16. Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd, dienen de auditor en het management de nieuwe voorwaarden van de opdracht overeen te komen en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.
17. Indien de auditor niet kan instemmen met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en hem door het management niet wordt toegestaan om de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de auditor:
- (a) de opdracht terug te geven wanneer dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
 - (b) vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden te rapporteren aan andere partijen, zoals de met governance belaste personen, eigenaren of regelgevers of toezichthouders.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving

18. Indien financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de auditor vast te stellen of er eventuele tegenstrijdigheden bestaan tussen de financiële verslaggevingstandaarden en de aanvullende vereisten. Indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan, dient de auditor met het management de aard van de aanvullende vereisten te bespreken en dient hij overeenstemming te bereiken over de vraag of:
- (a) aan de aanvullende vereisten kan worden voldaan door aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen; of
 - (b) de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dienovereenkomstig kan worden aangepast;

Indien geen van de bovengenoemde opties mogelijk is, dient de auditor vast te stellen of het noodzakelijk is om het oordeel van de auditor aan te passen overeenkomstig ISA 705³. (Zie Par. A36)

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving—Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn

19. Indien de auditor heeft vastgesteld dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn maar gezien het feit dat het bij wet- of regelgeving is voorgeschreven, dient de auditor de controleopdracht uitsluitend te aanvaarden indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Zie Par. A37)
- (a) het management stemt ermee in om aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen die vereist zijn om te voorkomen dat de financiële overzichten misleidend zijn; en
 - (b) er wordt in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat:
 - (i) de controleverklaring bij de financiële overzichten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig ISA 706 (Herzien)⁴; en
 - (ii) tenzij op grond van wet- of regelgeving van de auditor wordt vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten door middel van de formuleringen “vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave” of “geeft een getrouw beeld” in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zal het oordeel van de auditor over de financiële overzichten dergelijke formuleringen niet bevatten.
20. Indien de voorwaarden die in paragraaf 19 zijn uiteengezet, niet aanwezig zijn en indien bij wet- of regelgeving van de auditor wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, dient de auditor:
- (a) de invloed van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en
 - (b) in de voorwaarden van de controleopdracht een passende verwijzing naar deze aangelegenheid op te nemen.

Controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving

21. In sommige gevallen wordt in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de indeling en formulering van de controleverklaring vastgelegd in een vorm of in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van de ISA's. In deze omstandigheden dient de auditor te evalueren:

³ ISA 705, “Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

⁴ ISA 706 (Herzien), “Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

- (a) of de gebruikers de zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten is verkregen, verkeerd zouden kunnen begrijpen; en, zo ja,
- (b) of een aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden kan beperken⁵.

Indien de auditor concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de auditor de controleopdracht niet te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een controle die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, is niet in overeenstemming met de ISA's. Bijgevolg dient de auditor in de controleverklaring op geen enkele manier te kennen te geven dat de controle overeenkomstig de ISA's zou zijn uitgevoerd⁶. (Zie Par. A38-A39)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie Par. 1)

- A1. Assurance-opdrachten, welke controleopdrachten omvatten, mogen alleen worden aanvaard wanneer de beroepsbeoefenaar van mening is dat aan ethische voorschriften als onafhankelijkheid en vakbekwaamheid zal worden voldaan en wanneer de opdracht bepaalde kenmerken vertoont⁷. De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot ethische voorschriften in de context van de aanvaarding van een controleopdracht en voor zover zij onder de zeggenschap van de auditor vallen, worden behandeld in ISA 220⁸. Deze ISA behandelt die aangelegenheden (of randvoorwaarden) die onder de zeggenschap van de entiteit vallen en waarover het management en de auditor overeenstemming dienen te bereiken.

Randvoorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 6(a))

- A2. Een voorwaarde voor aanvaarding van een assurance-opdracht is dat de criteria waaraan in de definitie van een assurance-opdracht wordt gerefereerd, toepasbaar en toegankelijk zijn voor de beoogde gebruikers⁹. Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt om het object van onderzoek te evalueren of de waarde ervan te bepalen en omvatten benchmarks voor presentatie en toelichting wanneer dit relevant is. Geschikte criteria maken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek mogelijk in de context van professionele oordeelsvorming. Voor de toepassing van de ISA's voorziet het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de criteria die de auditor hanteert om de financiële overzichten te controleren, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien dit relevant is.

⁵ ISA 706 (Herzien).

⁶ Zie ook ISA 700 (Herzien), "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", paragraaf 43.

⁷ "Internationaal raamwerk voor assuranceopdrachten", paragraaf 17.

⁸ ISA 220, paragrafen 9-11.

⁹ "Internationaal raamwerk voor assuranceopdrachten", paragraaf 17 (b) (ii).

- A3. Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen geschikte basis om de financiële overzichten op te stellen en heeft de auditor geen geschikte criteria voor het controleren van de financiële overzichten. In veel gevallen kan de auditor ervan uitgaan dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is, zoals beschreven in de paragrafen A8-A9.

Het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

- A4. Factoren die relevant zijn voor het vaststellen door de auditor van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, zijn onder meer:
- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een non-profitorganisatie);
 - het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld om in de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een brede groep gebruikers, dan wel in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien);
 - de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of de financiële overzichten een volledige set financiële overzichten zijn, dan wel een enkel financieel overzicht); en
 - de vraag of wet- of regelgeving het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijft.
- A5. Veel gebruikers van financiële overzichten bevinden zich niet in een positie om financiële overzichten te eisen die op hun specifieke informatiebehoeften zijn toegesneden. Hoewel niet in alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden voorzien, zijn er financiële informatiebehoeften die gemeenschappelijk zijn voor een brede groep gebruikers. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede groep gebruikers te voorzien, worden ook wel aangeduid als financiële overzichten voor algemene doeleinden.
- A6. In sommige gevallen zullen er financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien. Dergelijke financiële overzichten worden aangeduid als financiële overzichten voor specifieke doeleinden. De financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zullen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in deze omstandigheden bepalen. ISA 800 bespreekt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien¹⁰.
- A7. Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die een indicatie zijn dat het stelsel niet aanvaardbaar is, worden mogelijk pas opgemerkt nadat de controleopdracht is aanvaard. Wanneer gebruik van dat stelsel bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, zijn de vereisten van de paragrafen 19-20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management

¹⁰ ISA 800 (Herzien), “Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden”, paragraaf 8.

besluiten om een ander stelsel toe te passen dat wel aanvaardbaar is. Wanneer het management dat doet, worden, zoals wordt vereist op grond van paragraaf 16, nieuwe voorwaarden van de controleopdracht overeengekomen teneinde de wijziging van het stelsel te weerspiegelen aangezien de eerder overeengekomen voorwaarden niet meer accuraat zijn.

Stelsels voor algemene doeleinden

A8. Momenteel is er geen objectieve en gezaghebbende basis die algemeen en wereldwijd erkend is voor het beoordelen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden. Bij het ontbreken van een dergelijke basis worden financiële verslaggevingstandaarden die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen die door bepaalde soorten entiteiten moeten worden gebruikt, geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en transparant proces volgen waarvan de overweging en inaanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken. Voorbeelden van dergelijke financiële verslaggevingstandaarden zijn onder meer:

- de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgevaardigd door de *International Accounting Standards Board*;
- de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) uitgevaardigd door de *International Public Sector Accounting Standards Board*; en
- grondslagen voor financiële verslaggeving uitgevaardigd door een bevoegde of erkende organisatie die in een bepaald rechtsgebied standaarden vaststelt, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarvan de overweging en inaanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken.

In wet- of regelgeving die het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden regelt, worden deze financiële verslaggevingstandaarden vaak aangeduid als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

A9. Overeenkomstig paragraaf 6(a) wordt van de auditor vereist dat hij vaststelt of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, aanvaardbaar is. In sommige rechtsgebieden kan het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden voor bepaalde soorten entiteiten moet worden gebruikt, bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven. Bij het ontbreken van aanwijzingen van het tegendeel, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld. Ingeval het stelsel niet aanvaardbaar wordt geacht, zijn de paragrafen 19-20 van toepassing.

Rechtsgebieden die geen organisaties die standaarden vaststelt of voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving hebben

A10. Wanneer een entiteit geregistreerd staat of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, bepaalt het management welk stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast. Bijlage 2 bevat leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van de stelsels inzake financiële verslaggeving in dergelijke omstandigheden.

Overeenstemming over de verantwoordelijkheden van het management (Zie Par. 6(b))

A11. Een controle overeenkomstig de ISA's wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die in paragraaf 6(b)¹¹ zijn weergegeven, heeft erkend en begrijpt. In bepaalde rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende definiëring van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Standaarden prevaleren in dergelijke aangelegenheden niet boven wet- of regelgeving. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat de rol van de auditor niet inhoudt dat verantwoordelijkheid wordt genomen voor het opstellen van de financiële overzichten of voor de daarmee verband houdende interne beheersing van de entiteit, alsmede dat de auditor een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de controle (inclusief informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken), voor zover het management in staat is die te verstrekken of te verkrijgen. Derhalve is het uitgangspunt fundamenteel voor het uitvoeren van een onafhankelijke controle. Om misverstanden te voorkomen, wordt er in het kader van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de controleopdracht als bedoeld in de paragrafen 9-12 overeenstemming met het management bereikt over het feit dat het erkent en begrijpt dat het dergelijke verantwoordelijkheden heeft.

A12. De manier waarop de verantwoordelijkheden voor financiële verslaggeving zijn verdeeld tussen het management en de met governance belaste personen zal variëren naar gelang van de middelen en de structuur van de entiteit en van eventuele relevante wet- of regelgeving, alsmede van de respectieve rol van het management en de met governance belaste personen. In de meeste gevallen is het management verantwoordelijk voor de uitvoering terwijl de met governance belaste personen toezicht op het management uitoefenen. In sommige gevallen zullen de met governance belaste personen de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de financiële overzichten goed te keuren of om de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de financiële verslaggeving te monitoren. In grotere entiteiten of entiteiten in de publieke sector kan een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden worden belast.

A13. ISA 580 vereist dat de auditor het management vraagt schriftelijke bevestigingen te verstrekken van het feit dat het bepaalde van zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld¹². Het kan derhalve passend zijn om het management ervan in kennis te stellen dat ontvangst van

¹¹ ISA 200, paragraaf A4.

¹² ISA 580, "Schriftelijke Bevestigingen", paragrafen 10-11.

dergelijke schriftelijke bevestigingen en van de door andere ISA's vereiste schriftelijke bevestigingen wordt verwacht, alsmede, daar waar noodzakelijk, van schriftelijke bevestigingen om overige controle-informatie te onderbouwen die relevant is voor de financiële overzichten of voor een of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten.

- A14. Wanneer het management zijn verantwoordelijkheden niet erkent of weigert de schriftelijke bevestigingen te verstrekken, is de auditor niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen¹³. In die omstandigheden is het voor de auditor niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij van de auditor bij wet- of regelgeving wordt vereist dit wel te doen. In gevallen waarin van de auditor wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, kan het noodzakelijk zijn dat de auditor het belang van deze aangelegenheden aan het management uiteenzet, alsmede de implicaties voor de controleverklaring.

Het opstellen van de financiële overzichten (Zie Par. 6(b)(i))

- A15. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving omvatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels omvat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie. In het geval van een getrouw-beeld-stelsel is het belang van de verslaggevingsdoelstelling van getrouwe weergave zodanig dat het met het management overeengekomen uitgangspunt een specifieke verwijzing naar getrouwe weergave omvat, dan wel naar de verantwoordelijkheid om te waarborgen dat de financiële overzichten “een getrouw beeld geven” in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving.

Interne beheersing (Zie Par. 6(b)(ii))

- A16. Het management onderhoudt de interne beheersing die het nodig acht 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. Vanwege de inherente beperkingen van interne beheersing kan interne beheersing, ongeacht hoe effectief die is, een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid bieden aangaande het bereiken van de financiële verslaggevingdoelstellingen van de entiteit¹⁴.
- A17. Een onafhankelijke controle die overeenkomstig de ISA's wordt uitgevoerd, vormt geen substituut voor het onderhouden van de interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten. Derhalve wordt van de auditor vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De overeenstemming die op grond van paragraaf 6(b)(ii) wordt vereist, impliceert echter niet dat de auditor tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management haar doel heeft bereikt of vrij van tekortkomingen is.

¹³ ISA 580, paragraaf A26.

¹⁴ ISA 315 (Herzien), “*Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*”, paragraaf A54.

- A18. Het is aan het management om vast te stellen welke interne beheersing noodzakelijk is om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken. De term “interne beheersing” omvat een breed scala aan activiteiten binnen de componenten die kunnen worden beschreven als de interne beheersingsomgeving; het risico-inschattingsproces van de entiteit; het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee samenhangende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving, alsmede communicatie; interne beheersingsactiviteiten; alsmede het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren¹⁵. De interne beheersing van een entiteit (in het bijzonder haar administratie en vastleggingen of administratieve systemen) zal een weergave zijn van de behoeften van het management, de complexiteit van de bedrijfsactiviteit, de aard van de risico’s waaraan de entiteit onderhevig is, alsmede relevante wet- of regelgeving.
- A19. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving refereren aan de verantwoordelijkheid van het management voor de adequaatheid van administratie en vastleggingen, dan wel van administratieve systemen. In sommige gevallen kan de algemene praktijk het onderscheid veronderstellen tussen administratie en vastleggingen of administratieve systemen aan de ene kant en de interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratie en vastleggingen, of administratieve systemen, een integrerend onderdeel zijn van de interne beheersing als omschreven in paragraaf A18, wordt hiernaar in paragraaf 6(b)(ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstanden te voorkomen, kan het passend zijn dat de auditor aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteenzet.

Additionele Informatie (Zie Par 6(b)(iii)b)

- A20. Additionele informatie die de auditor kan vragen aan het management voor het doel van de controle kunnen, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot andere informatie in overeenstemming met ISA 720 (Herzien) omvatten. Wanneer de auditor verwacht om andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen de voorwaarden van de controleopdracht ook de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot dergelijke andere informatie omvatten inclusief, indien van toepassing, de maatregelen die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de auditor concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

¹⁵ ISA 315 (Herzien), paragraaf A59 en bijlage 1.

Voor kleinere entiteiten geldende overwegingen (Zie Par. 6(b))

A21. Een van de doelen van het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht is het vermijden van misverstanden over de respectieve verantwoordelijkheden van het management en de auditor. Bijvoorbeeld, wanneer een derde partij ondersteuning heeft geboden bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management eraan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht (Zie Par. 9)

A22. De rol van het management en van de met governance belaste personen bij het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit is afhankelijk van de governance-structuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.

*Opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst*¹⁶(Zie Par. 10-11)

A23. Het is in het belang van zowel de entiteit als de auditor dat de auditor een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht verstuurt voor de aanvang van de controle teneinde misverstanden met betrekking tot de controle te voorkomen. In sommige landen kunnen de doelstelling en de reikwijdte van een controle en de verantwoordelijkheden van het management en van de auditor evenwel voldoende door de wet zijn vastgesteld; dat wil zeggen dat zij de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden voorschrijven. Hoewel in deze omstandigheden paragraaf 11 toestaat dat de auditor in de schriftelijke opdrachtbevestiging slechts een verwijzing opneemt naar het feit dat de relevante wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals die in paragraaf 6(b) zijn uiteengezet, kan de auditor het toch passend achten om de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht op te nemen ter informatie van het management.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht

A24. De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen voor iedere entiteit verschillen. De informatie die in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de auditor is opgenomen, kan op ISA 200 gebaseerd zijn.¹⁷ De paragrafen 6(b) en 12 van deze ISA handelen over de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management. Naast het opnemen van de op grond van paragraaf 10 vereiste aangelegenheden kan in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht worden verwezen naar bijvoorbeeld:

¹⁶ In de paragrafen die volgen, dient elke verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te worden gezien als een verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst.

¹⁷ ISA 200, paragrafen 3-9.

- uitwerking van de reikwijdte van de controle, met inbegrip van een verwijzing naar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, standaarden, alsmede ethische en andere uitspraken van beroepsorganisaties waaraan de auditor zich houdt;
- de vorm van iedere andere communicatie van resultaten van de controleopdracht;
- de vereiste voor de auditor om kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met ISA 701¹⁸;
- het feit dat vanwege de inherente beperkingen van een controle, samen met de inherente beperkingen van de interne beheersing, het onvermijdbare risico bestaat dat bepaalde van materieel belang zijnde afwijkingen niet kunnen worden gedetecteerd, zelfs wanneer de controle naar behoren is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden;
- afspraken met betrekking tot het plannen en uitvoeren van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen zal verstrekken (zie ook Par. A13)
- de verwachting dat het management toegang zal verlenen tot alle informatie waarvan het management zich bewust is dat deze relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een verwachting dat het management toegang tot informatie zal verlenen die relevant is voor toelichtingen;
- de overeenstemming van het management om aan de auditor tijdig in concept de financiële overzichten ter beschikking te stellen, inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen daarvan, verkregen binnen of buiten het grootboek en de subgrootboeken (inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen van toelichtingen) en de eventuele andere informatie¹⁹ teneinde de auditor in staat te stellen de controle in overeenstemming met het voorgestelde tijdschema af te ronden;
- de overeenstemming van het management om de auditor te informeren over feiten die op de financiële overzichten van invloed kunnen zijn en waarvan het management kennis kan krijgen gedurende de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd;
- de basis waarop de vergoedingen worden berekend en eventuele factureringsafspraken;
- het verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te bevestigen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin zijn aangegeven.

A25. Als van de auditor niet vereist is om kernpunten van de controle te communiceren, kan het behulpzaam zijn voor de auditor om een referentie te maken in de voorwaarden van de controle-opdracht voor de mogelijkheid om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring en in sommige rechtsgebieden kan het noodzakelijk zijn voor de auditor om een referentie naar deze mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid hiervoor te behouden.

¹⁸ ISA 701, “Communicatie van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

¹⁹ Zoals gedefinieerd in ISA 720 (Herzien), “De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie”.

A26. Waar relevant, zouden de volgende punten ook in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen worden opgenomen:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere auditors en deskundigen bij bepaalde aspecten van de controle;
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- afspraken die met de eventuele voorgaande auditor moeten worden gemaakt in het geval van een initiële controle;
- iedere beperking van de aansprakelijkheid van de auditor wanneer deze mogelijk bestaat;
- een verwijzing naar eventuele verdere afspraken tussen de auditor en de entiteit;
- eventuele verplichtingen om werkdocumenten inzake de controle aan andere partijen te verstrekken.

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

Controles van groepsonderdelen

A27. Wanneer de auditor van een moedermaatschappij ook de auditor van een groepsonderdeel is, kunnen de volgende factoren van invloed zijn op de beslissing of een aparte opdrachtbevestiging voor een controleopdracht naar het groepsonderdeel wordt gestuurd:

- de vraag wie de auditor van het groepsonderdeel aanstelt;
- de vraag of er over het groepsonderdeel een aparte controleverklaring wordt uitgebracht;
- wettelijke vereisten betreffende aanstellingen in het kader van de controle;
- mate van eigendom door de moedermaatschappij; en
- mate van onafhankelijkheid van het management van het groepsonderdeel ten opzichte van de moedermaatschappij.

Verantwoordelijkheden van het management die bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven (Zie Par. 11-12)

A28. Indien de auditor in de in de paragrafen A23 en A29 beschreven omstandigheden concludeert dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht wordt bij paragraaf 11 toch van de auditor vereist dat hij de schriftelijke bevestiging van het management krijgt dat het erkent en begrijpt dat het de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig paragraaf 12 kan een dergelijke schriftelijke overeenkomst echter de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien dergelijke wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management vaststelt die in hun uitwerking gelijkwaardig zijn aan de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden. De beroepsorganisatie voor auditors, de organisatie die controlestandaarden vaststelt, of de regelgever of toezichthouder op het gebied van de controle binnen een rechtsgebied kunnen leidraden hebben verschaft over de vraag of de beschrijving in wet- of regelgeving gelijkwaardig is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A29. Wet- of regelgeving die de werking van controles in de publieke sector regelt, stelt over het algemeen het aanstellen van een auditor voor de publieke sector verplicht en geeft gewoonlijk de verantwoordelijkheden en de bevoegdheden van de auditor weer, met inbegrip van de bevoegdheid tot toegang tot de vastleggingen en andere informatie van een entiteit. Wanneer de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn beschreven, kan de auditor in de publieke sector evenwel van oordeel zijn dat er voordelen verbonden zijn aan het verstrekken van een uitgebreidere opdrachtbevestiging voor een controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van paragraaf 11.

Doorlopende controles (Zie Par. 13)

A30. De auditor kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in krachtens wet- of regelgeving geldende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht*Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht (Zie Par. 14)*

A31. Een verzoek van de entiteit aan de auditor om de voorwaarden van de controleopdracht te wijzigen, kan voortkomen uit een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de noodzaak voor de dienst, een misverstand aangaande de aard van de controle zoals die oorspronkelijk was gevraagd dan wel een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht, hetzij opgelegd door het management, hetzij veroorzaakt door andere omstandigheden. Zoals vereist op grond van paragraaf 14 neemt de auditor de rechtvaardiging voor het verzoek in overweging, in het bijzonder de gevolgen van een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht.

A32. Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk aangevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht.

A33. Een wijziging kan daarentegen niet als redelijk worden beschouwd indien blijkt dat de wijziging betrekking heeft op informatie die incorrect, onvolledig of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn wanneer de auditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle- informatie te verkrijgen met betrekking tot debiteuren en de entiteit vraagt of de controleopdracht kan worden gewijzigd in een beoordelingsopdracht teneinde een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te vermijden.

Verzoek tot wijziging in een beoordelingsopdracht of in een aan assurance verwante opdracht (Zie Par. 15)

A34. Voordat een wijziging van een controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht kan worden overeengekomen, is het mogelijk dat een auditor die de opdracht had een controle overeenkomstig de ISA's uit te voeren, naast de aangelegenheden waarnaar in de bovenstaande paragrafen A31-A33 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging moet inschatten.

A35. Indien de auditor tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de controleopdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte controlewerkzaamheden relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; het uit te voeren werk en de uit te brengen rapportage moeten echter zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht, zal de rapportering over de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

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

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving (Zie Par. 18)

A36. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, aanvullen met aanvullende vereisten die betrekking hebben op het opstellen van financiële overzichten. In die rechtsgebieden omvat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het kader van het toepassen van de ISA's zowel het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving als die aanvullende vereisten, op voorwaarde dat zij niet in strijd zijn met het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer bij wet- of regelgeving toelichtingen worden voorgeschreven naast die welke vereist zijn bij financiële verslaggevingstandaarden of wanneer bij wet- of regelgeving het scala wordt beperkt van de aanvaardbare keuzes die binnen de stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen

worden gemaakt²⁰.

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving –Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn (Zie Par. 19)

A37. Bij wet- of regelgeving kan worden voorgeschreven dat in de bewoordingen van het oordeel van de auditor de formuleringen “vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave” of “geeft een getrouw beeld” worden gehanteerd ingeval de auditor tot de conclusie komt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij wet- of regelgeving is voorgeschreven anders onaanvaardbaar zou zijn geweest. In dit geval verschillen de termen van de voorgeschreven bewoordingen van de controleverklaring significant van de vereisten van de ISA’s (Zie Paragraaf 21).

Controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving (Zie Par. 21)

A38. Overeenkomstig de ISA’s dient de auditor niet te vermelden dat de ISA’s zijn nageleefd, tenzij de auditor heeft voldaan aan alle ISA’s die relevant zijn voor de controle²¹. Wanneer de opmaak of de bewoordingen van de controleverklaring bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven in een vorm of in termen die significant verschillen van de vereisten van de ISA’s en de auditor tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, kan de auditor overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd. De auditor wordt echter aangemoedigd om de ISA’s toe te passen, met inbegrip van de ISA’s die betrekking hebben op de controleverklaring, voor zover dat praktisch uitvoerbaar is, niettegenstaande het feit dat het de auditor niet is toegestaan om te vermelden dat de controle overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A39. In de publieke sector kunnen er specifieke vereisten bestaan binnen de wetgeving die het controlemandaat regelt; van de auditor kan bijvoorbeeld worden vereist dat hij direct aan een minister, de wetgevende macht of het publiek rapporteert indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

²⁰ ISA 700 (Herzien), paragraaf 15, omvat een vereiste met betrekking tot de evaluatie of de financiële overzichten adequaat verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of dit stelsel voorschrijven.

²¹ ISA 200, paragraaf 20.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht

Hierna volgt een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht voor een controle van in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards (IFRS) opgestelde financiële overzichten voor algemene doeleinden. 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 ISA zijn uiteengezet. Het is nodig de bevestiging aan de individuele vereisten en omstandigheden aan te passen. De bevestiging heeft als uitgangspunt de controle van financiële overzichten voor één enkele verslaggevingperiode en moet worden aangepast als de bevestiging bedoeld is of naar verwachting zal worden gebruikt voor doorlopende controles (zie paragraaf 13 van deze ISA). Om vast te stellen of de tekst van een bepaalde bevestiging adequaat is, kan het passend zijn juridisch advies in te winnen.

Aan de geschikte vertegenwoordiger van het management of de met de governance van vennootschap ABC belaste personen²²

[De doelstelling en reikwijdte van de controle]

U²³ hebt ons verzocht om de financiële overzichten te controleren van Vennootschap ABC, die bestaat uit de balans per 31 december 20X1, en de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en een kasstroomoverzicht voor het op die datum afgesloten boekjaar, alsook uit een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving. Met genoegen confirmeren wij door middel van deze brief de aanvaarding van de controleopdracht; tevens geven wij in de brief onze interpretatie van de controleopdracht. Onze controle zal worden uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

De doelstellingen van onze controle zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; en het uitbrengen van een controleverklaring waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan

²² 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 A22.

²³ De verwijzingen “u”, “wij”, “management”, “de met governance belaste personen” en “auditor” worden gebruikt of aan de omstandigheden aangepast.

worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze financiële overzichten, beïnvloeden.

[De verantwoordelijkheden van de auditor]

Wij zullen de controle overeenkomstig de ISA's uitvoeren. Die standaarden vereisen dat wij ethische voorschriften naleven. Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit²⁴;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen dat de door de management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, met inbegrip van de daarin opgenomen toelichtingen, en van de vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

²⁴ Deze zin wordt aangepast, waar nodig, in de omstandigheden dat de auditor tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing die relevant is voor de controle van de geconsolideerde financiële overzichten.

Vanwege de inherente beperkingen van een controle en de inherente beperkingen van de interne beheersing, bestaat er een onvermijdelijk risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang mogelijk niet worden gedetecteerd, zelfs al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de ISA's uitgevoerd.

[De verantwoordelijkheden van het management en de vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (voor de doeleinden van dit voorbeeld wordt aangenomen dat de auditor niet heeft vastgesteld dat wet- of regelgeving deze verantwoordelijkheden in passende bewoordingen voorschrijft; daarom worden de in paragraaf 6(b) van deze ISA opgenomen beschrijvingen gebruikt).]

Onze controle zal worden uitgevoerd op basis van het feit dat [het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen]²⁵erkennen en begrijpen dat zij de verantwoordelijkheid dragen:

- (a) voor het opstellen en de getrouwe weergave van de financiële overzichten in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards²⁶;
- (b) voor de interne beheersing 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; en
- (c) om ons het volgende te verschaffen²⁷:
 - (i) 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;
 - (ii) aanvullende informatie die wij van [het management] voor het doel van de controle kunnen vragen; en
 - (iii) onbeperkte toegang tot personen binnen de entiteit van wie wij vaststellen dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Als onderdeel van ons controleproces, zullen wij van [het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen] een schriftelijke bevestiging vragen met betrekking tot de aan ons in verband met de controle verstrekte bevestigingen.

Wij rekenen op de volledige medewerking van uw staf tijdens onze controle.

[Andere Relevante Informatie]

[Voeg andere informatie in, zoals afspraken met betrekking tot honoraria, factureringen en andere specifieke voorwaarden, naargelang passend.]

²⁵ Gebruik de in de gegeven omstandigheden passende terminologie.

²⁶ Of, indien passend, "voor de opstelling van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards*".

²⁷ Zie paragraaf A23 voor andere voorbeelden van aangelegenheden over de verantwoordelijkheden van het management die de auditor in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kan opnemen.

Het rapporteren

[Voeg een passende verwijzing in naar de verwachte vorm en inhoud van de controleverklaring, inbegrepen, in voorkomend geval, een sectie "Andere informatie" in overeenstemming met ISA 720 (Herzien)]

In het licht van onze controlebevindingen kan het noodzakelijk zijn dat de vorm en inhoud van onze verklaring wordt aangepast.

Gelieve de bijgevoegde kopie van deze brief te ondertekenen en te retourneren om uw erkenning van en uw overeenstemming met de afspraken voor onze controle van de financiële overzichten, met inbegrip van onze respectieve verantwoordelijkheden, aan te geven.

XYZ & Co.

Voor bevestiging en voor akkoord in naam van Vennootschap ABC (ondertekend)

Bijlage 2

(Zie Par. A10)

Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden**Rechtsgebieden zonder organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen of zonder stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven**

1. Zoals in paragraaf A10 van deze ISA is uitgelegd, bepaalt het management welk van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast wanneer een entiteit geregistreerd of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven. In dergelijke rechtsgebieden is het vaak vaste praktijk om de financiële verslaggevingstandaarden te gebruiken die door één van de in paragraaf A8 beschreven organisaties zijn vastgesteld.
2. Bij wijze van alternatief kunnen er in een bepaald rechtsgebied conventies inzake administratieve verwerking bestaan die algemeen worden beschouwd als het stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die worden opgesteld door bepaalde gespecificeerde entiteiten die in dat rechtsgebied actief zijn. Wanneer een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, wordt van de auditor op grond van paragraaf 6(a) van deze ISA vereist dat hij vaststelt of het geheel van de conventies inzake administratieve verwerking als een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden kan worden beschouwd. Wanneer de conventies inzake administratieve verwerking in een bepaald rechtsgebied op brede schaal worden gehanteerd, is het mogelijk dat de beroepsorganisatie van auditors in dat rechtsgebied de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving namens de auditoren is overwogen. Een andere mogelijkheid is dat de auditor de aanvaardbaarheid bepaalt door te overwegen of de conventies inzake administratieve verwerking kenmerken vertonen die aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving gewoonlijk hebben (zie paragraaf 3), of door het vergelijken van de conventies inzake administratieve verwerking met de vereisten van een als aanvaardbaar beschouwd bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving (zie paragraaf 4).
3. Aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving die resulteren in voor de beoogde gebruikers bruikbare informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, hebben over het algemeen de volgende kenmerken:

- (a) relevantie, waarbij de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, relevant is voor de aard van de entiteit en het doel van de financiële overzichten. In het geval van een onderneming die de financiële overzichten voor algemene doeleinden opstelt, wordt relevantie bijvoorbeeld beoordeeld op basis van de informatie die noodzakelijk is om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers voor het nemen van economische beslissingen. In deze behoeften wordt gewoonlijk voorzien door het presenteren van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de onderneming;
 - (b) volledigheid, waarbij transacties en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen die op conclusies gebaseerd op de financiële overzichten van invloed zouden kunnen zijn, niet worden weggelaten;
 - (c) betrouwbaarheid, waarbij de in de financiële overzichten verstrekte informatie:
 - (i) indien van toepassing, de economische realiteit van gebeurtenissen en transactiestromen weerspiegelt en niet enkel de juridische vorm ervan; en
 - (ii) resulteert in een redelijk consistente evaluatie, waardering, presentatie en toelichting, wanneer deze in soortgelijke omstandigheden wordt gebruikt;
 - (d) neutraliteit, waarbij deze ertoe bijdraagt dat de informatie in de financiële overzichten vrij is van tendentie;
 - (e) begrijpelijkheid, waarbij de informatie in de financiële overzichten duidelijk en begrijpelijk is en niet het voorwerp uitmaakt van een significante verschillende interpretatie.
4. De auditor kan beslissen om de conventies inzake administratieve verwerking te vergelijken met de vereisten van een bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving dat als aanvaardbaar wordt beschouwd. Zo is het mogelijk dat de auditor de conventies inzake administratieve verwerking vergelijkt met IFRS. Voor een controle van een kleine entiteit kan de auditor beslissen dat hij de conventies inzake financiële verslaggeving vergelijkt met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat speciaal voor dergelijke entiteiten is ontwikkeld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt. Wanneer de auditor een dergelijke vergelijking maakt en verschillen identificeert, worden bij de beslissing over de vraag of de bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste conventies inzake administratieve verwerking een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving vormen, ook de redenen voor de verschillen in aanmerking genomen, alsmede de vraag of het toepassen van de conventies inzake administratieve verwerking, dan wel de in de financiële overzichten opgenomen beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving, zou kunnen resulteren in financiële overzichten die misleidend zijn.
5. Een samenstel van conventies inzake administratieve verwerking dat ontworpen is om aan individuele voorkeuren tegemoet te komen, is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden. Ook een compliance-stelsel is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving, tenzij het door opstellers en gebruikers in de betrokken rechtsgebieden algemeen wordt geaccepteerd.