

Internationale controlestandaard 580

ISA 580

Schriftelijke bevestigingen

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

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

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

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

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2024 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 2024 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 580 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaard (ISA) 580 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 580 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 580 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 580, Written Representations*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

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

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 580

SCHRIFTELIJKE BEVESTIGINGEN

(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 herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1-2
Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie	3-4
Ingangsdatum.....	5
Doelstellingen	6
Definities	7-8
Vereisten	
Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd	9
Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management.....	10-12
Andere schriftelijke bevestigingen.....	13
De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben.....	14
De vorm van schriftelijke bevestigingen	15
Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt	16-20
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie	A1
Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd	A2-A6
Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management.....	A7- A9
Andere schriftelijke bevestigingen.....	A10-A13
Het meedelen van een grensbedrag.....	A14
De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben.....	A15-A18
De vorm van schriftelijke bevestigingen.....	A19-A21
Communicatie met de met governance belaste personen.....	A22
Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt	A23-A27

Bijlage 1: Lijst van ISA's die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten
Bijlage 2: Voorbeeld van bevestigingsbrief

International Standard on Auditing (ISA) 580, Schriftelijke bevestigingen, 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 verantwoordelijkheid van de auditor schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.
2. Bijlage 1 vermeldt de andere ISA's die onderwerp-specifieke vereisten bevatten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen. De in andere ISA's bepaalde specifieke vereisten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen beperken de toepassing van deze ISA niet.

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

3. Controle-informatie is de informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert¹. Schriftelijke bevestigingen zijn noodzakelijke informatie die de auditor nodig heeft in samenhang met de controle van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom zijn schriftelijke bevestigingen, net zoals dit het geval is voor verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, controle-informatie. (Zie par. A 1)
4. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben. Verder heeft het feit dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft, geen invloed op de aard en omvang van de andere controle-informatie die de auditor verkrijgt over het feit dat het management zijn verantwoordelijkheden nakomt dan wel over specifieke beweringen.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

6. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de auditor, zijn nagekomen;
 - (b) Andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, te onderbouwen door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de auditor of indien deze op grond van andere ISA's vereist zijn; en
 - (c) op passende wijze in te spelen op de door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of in voorkomend geval, de met governance belaste personen, de door de auditor gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

Definities

7. Voor de toepassing van de ISA's heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:

Schriftelijke bevestiging – Een schriftelijke verklaring door het management die aan de

¹ ISA 500, *Controle-informatie*, paragraaf 5(c).

auditor wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in dit verband noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.

8. Voor de toepassing van deze ISA moeten verwijzingen naar “management” worden gelezen als “management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.” Verder is het management, in het geval van een getrouw-beeld-stelsel, verantwoordelijk voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; dan wel voor het opstellen van de financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

Vereisten

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

9. De auditor dient schriftelijke bevestigingen te vragen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie par. A2-A6)

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

Het opstellen van de financiële overzichten

10. De auditor dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief, indien relevant, de getrouwe weergave ervan, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht². (Zie par. A7-A9, A14, A22)

Verschaft informatie en volledigheid van transacties

11. De auditor dient het management te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat:
 - (a) Het de auditor alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht³; en
 - (b) Alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weerspiegeld. (Zie par. A 7 -A9, A14, A22)

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de schriftelijke bevestigingen

12. De verantwoordelijkheden van het management dienen te worden beschreven in de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.

Andere schriftelijke bevestigingen

13. Andere ISA's vereisen dat de auditor om schriftelijke bevestigingen verzoekt. Indien de auditor, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten dient de auditor om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie par. A10-A13, A14, A22)

² ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(b)(i).

³ ISA 210, paragraaf 6(b)(iii).

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

14. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, bij de financiële overzichten te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. (Zie par. A15-A18)

De vorm van schriftelijke bevestigingen

15. De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de auditor. Indien wet- of regelgeving vereist dat het management schriftelijke openbare verklaringen omtrent zijn verantwoordelijkheden aflegt, en indien de auditor bepaalt dat deze verklaringen voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de paragrafen 10 en 11, hoeven de relevante aangelegenheden waarop deze verklaringen betrekking hebben, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. (Zie par. A19-A21)

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen

16. Indien de auditor punten van zorg heeft over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, dient de auditor het effect te bepalen dat deze punten van zorg kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie par. A24-A25)
17. In het bijzonder dient de auditor, indien schriftelijke bevestigingen inconsistent zijn met andere controle-informatie, controlewerkzaamheden uit te voeren om te trachten deze aangelegenheid op te lossen. Indien de aangelegenheid onopgelost blijft, dient de auditor de beoordeling van de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel van zijn inzet hiervoor of van de handhaving daarvan te heroverwegen, en dient hij het effect te bepalen dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie par. A23)
18. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn, dient de auditor passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met ISA 705 (herzien)⁴, gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze ISA.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

19. Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt, dient de auditor:
- (a) De aangelegenheid met het management te bespreken;
 - (b) De integriteit van het management te herevalueren, en het effect te evalueren dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en
 - (c) De passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met ISA 705 (herzien), gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze ISA.

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

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

20. De auditor dient in overeenstemming met ISA 705 (herzien) een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren indien:
- (a) Hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management om te besluiten dat de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - (b) Het management de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie par. A26-A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie (Zie par. 3)

- A1. Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van controle-informatie. Indien het management wijzigingen aanbrengt in de gevraagde schriftelijke bevestigingen of deze niet verschaft, dan kan dit voor de auditor een indicatie zijn dat er één of meer significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden, hetgeen de kwaliteit van de bevestigingen ten goede komt.

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd (Zie par. 9)

- A2. Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten. Deze personen kunnen verschillen naar gelang van de governancestructuur van de entiteit alsmede van de relevante wet- of regelgeving; vaak is het management (eerder dan de met governance belaste personen) echter de verantwoordelijke partij. Schriftelijke bevestigingen kunnen daarom gevraagd worden van de chief executive officer van de entiteit en van de chief financial officer van de entiteit, dan wel van andere gelijkwaardige personen in entiteiten die deze titels niet hanteren. In sommige situaties zijn echter eveneens andere partijen, zoals de met governance belaste personen, verantwoordelijk voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten.
- A3. Op grond van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten, alsmede voor het zakelijk handelen van de entiteit wordt het management verondersteld voldoende kennis te bezitten van het proces dat door de entiteit wordt gevolgd bij het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en van de daarin opgenomen beweringen waarop de schriftelijke bevestigingen worden gebaseerd.
- A4. In sommige gevallen kan het management echter besluiten om inlichtingen te verzoeken bij anderen die een bijdrage leveren aan het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en de daarin opgenomen beweringen, waaronder personen die specialistische kennis bezitten met betrekking tot aangelegenheden waarover schriftelijke bevestigingen worden gevraagd. Tot deze personen kunnen behoren:
- Een actuaris die verantwoordelijk is voor actuariële bepaalde waarderingen;
 - Technische staffunctionarissen die verantwoordelijkheid kunnen hebben voor en specialistische kennis over waarderingen van milieuverplichtingen;
 - Interne juridisch adviseurs die informatie kunnen verschaffen die essentieel is bij het bepalen van voorzieningen voor juridische claims.
- A5. In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in

de formulering opnemen waaruit blijkt dat de bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is redelijk dat de auditor dergelijke bewoordingen aanvaardt indien hij ervan overtuigd is dat de bevestigingen worden gedaan door de personen met de passende verantwoordelijkheden voor en de passende kennis van de aangelegenheden die in die bevestigingen worden behandeld.

- A6. Teneinde de noodzaak voor het management te versterken om onderbouwde bevestigingen te verstrekken, kan de auditor vragen dat het management in de schriftelijke bevestigingen expliciet opneemt dat het die inlichtingen heeft ingewonnen die het passend achtte om in staat te zijn de gevraagde schriftelijke bevestigingen te kunnen verstrekken. Dit verzoeken om inlichtingen zal gewoonlijk geen formele interne procedure vereisen die verder gaat dan de procedure die al door de entiteit is ingevoerd.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management (Zie par. 10-11)

- A7. Tijdens de controle verkregen controle-informatie die aangeeft dat het management de in de paragrafen 10 en 11 genoemde verantwoordelijkheden is nagekomen, is niet voldoende zonder het verkrijgen van een bevestiging van het management dat het van mening is deze verantwoordelijkheden te zijn nagekomen. Dit komt doordat de auditor niet in staat is om zelf op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de financiële overzichten heeft opgesteld en gepresenteerd alsmede informatie aan de auditor heeft verstrekt op basis van zijn overeenstemming dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. De auditor kan bijvoorbeeld niet vaststellen dat het management hem alle relevante informatie heeft verschaft zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, zonder dat hij het management vraagt of en de bevestiging ontvangt dat deze informatie aan hem is verschaft.

- A8. De op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen berusten op voorwaarden van de controleopdracht met daarin de instemming van het management dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Op verzoek van de auditor bevestigt het management dat het deze verantwoordelijkheden is nagekomen. De auditor kan eveneens het management vragen opnieuw via schriftelijke bevestigingen te bevestigen dat het deze verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Dit is gebruikelijk in bepaalde rechtsgebieden maar kan in elk geval bijzonder geschikt zijn wanneer:

- Degenen die de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit hebben getekend niet meer de desbetreffende verantwoordelijkheden dragen;
- De voorwaarden van de controleopdracht in een voorgaand jaar werden opgesteld;
- Er enige aanwijzing bestaat dat het management zijn verantwoordelijkheden verkeerd begrijpt; of
- Veranderingen in de omstandigheden ertoe leiden dat dit passend is.

In overeenstemming met het vereiste in ISA 210⁵ kan een dergelijke herbevestiging van het erkennen en begrijpen door het management van zijn verantwoordelijkheden niet onder het voorbehoud 'naar beste weten' worden gemaakt (zoals besproken in paragraaf A5 van deze ISA).

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A9. De mandaten voor controles van financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die voor andere entiteiten. Ten gevolge daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management op basis waarvan een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt uitgevoerd, aanleiding geven tot aanvullende schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan

⁵ ISA 210, paragraaf 6(b).

om schriftelijke bevestigingen waarin wordt bevestigd dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften zijn uitgevoerd.

Andere schriftelijke bevestigingen (Zie par. 13)

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten

A10. In aanvulling op de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de auditor het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten te verzoeken. Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen deel uit van, de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om bevestigingen inzake de volgende aangelegenheden:

- De vraag of de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving passend zijn; en
- De vraag of aangelegenheden als de hierna volgende, voorzover relevant overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in overeenstemming met dat stelsel zijn opgenomen, gewaardeerd, gepresenteerd en toegelicht:
 - Plannen of intenties die van invloed kunnen zijn op de boekwaarde of classificatie van activa en verplichtingen;
 - Verplichtingen, zowel feitelijke als voorwaardelijke;
 - Titels die rechten geven met betrekking tot activa dan wel overheersende zeggenschap uitgeoefend over activa, de verpandingen of bezwaringen van activa, alsmede activa die als onderpand zijn gesteld; en
 - Aspecten van wet-, regelgevingen en contractuele overeenkomsten die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van het niet naleven daarvan.

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake aan de auditor verschaft informatieve

A11. Naast de op grond van paragraaf 11 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de auditor het noodzakelijk achten het management te verzoeken hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het alle tekortkomingen in de interne beheersing waarvan het kennis heeft, aan de auditor heeft meegedeeld.

Schriftelijke bevestigingen inzake specifieke beweringen

A12. Wanneer de auditor informatie verkrijgt over gemaakte oordeelsvormingen of intenties, dan wel deze evalueert, kan de auditor rekening houden met één of meer van de volgende aspecten:

- Het verleden van de entiteit inzake het ten uitvoer brengen van haar kenbaar gemaakte intenties;
- De redenen waarom de entiteit voor een bepaalde actie kiest;
- De mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde actie uit te voeren;
- Het bestaan van of het ontbreken van enige andere informatie die in de loop van de controle had kunnen worden verkregen en die inconsistent zou kunnen zijn met de beoordelingen of de voornemens van het management.

A13. Bovendien kan de auditor het noodzakelijk achten het management te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verschaffen inzake specifieke beweringen in de financiële overzichten; in het bijzonder ter onderbouwing van een inzicht dat de auditor uit andere controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de beoordelingen of de voornemens van het management inzake een bepaalde bewering dan wel inzake de volledigheid van een bepaalde bewering. Bijvoorbeeld, indien de voornemens van het management belangrijk zijn voor de basis voor

waardering van investeringen kan het onmogelijk zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zonder schriftelijke bevestigingen van het management inzake zijn intenties. Hoewel dergelijke schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie voor die bewering.

Het meedelen van een grensbedrag (Zie par. 10-11, 13)

A14. ISA 450 vereist van de auditor dat hij de tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen accumuleert, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn⁶. De auditor kan een grensbedrag bepalen waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal kunnen worden aangemerkt. Op dezelfde wijze kan de auditor overwegen aan het management een grensbedrag mee te delen voor de doeleinden van de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben (Zie par. 14)

A15. Omdat schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie vormen, kan het oordeel van de auditor niet tot uitdrukking worden gebracht en kan de controleverklaring niet worden gedateerd vóór de datum van de schriftelijke bevestigingen. Verder worden, omdat de auditor bedacht is op gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring en die mogelijk een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, de schriftelijke bevestigingen gedateerd zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten.

A16. In sommige situaties kan het voor de auditor passend zijn tijdens de uitvoering van de controle een schriftelijke bevestiging te ontvangen inzake een specifieke bewering in de financiële overzichten. Wanneer dit het geval is, kan het noodzakelijk zijn om een geactualiseerde versie van de schriftelijke bevestiging te verzoeken.

A17. De schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op alle verslagperioden waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de schriftelijke bevestigingen die het eerder heeft verstrekt met betrekking tot voorgaande perioden, passend blijven. De auditor en het management kunnen overeenstemming bereiken over een vorm van schriftelijke bevestigingen die de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot voorgaande verslagperioden actualiseert door middel van het vermelden of er eventuele veranderingen zijn ten opzichte van deze schriftelijke bevestigingen en zo ja, welke dat zijn.

A18. Er kunnen zich situaties voordoen waarin het huidige management niet in functie was gedurende alle perioden waarop de controleverklaring betrekking heeft. Deze personen kunnen beweren dat zij niet in staat zijn om bepaalde of alle schriftelijke bevestigingen te verschaffen omdat zij gedurende die periode niet in functie waren. Deze situatie neemt echter niet de verantwoordelijkheden van deze personen voor de financiële overzichten als geheel weg. Bijgevolg is het vereiste nog steeds van toepassing dat de auditor aan hen schriftelijke bevestigingen vraagt die betrekking hebben op de totaliteit van de desbetreffende periode(n).

De vorm van schriftelijke bevestigingen (Zie par. 15)

A19. Schriftelijke bevestigingen zijn vereist te worden opgenomen in een bevestigingsbrief gericht aan de auditor. In sommige rechtsgebieden kan bij wet- of regelgeving zijn bepaald dat van het management is vereist een schriftelijke openbare verklaring omtrent zijn verantwoordelijkheden af te leggen. Hoewel een dergelijke verklaring een bevestiging inhoudt aan de gebruikers van de financiële overzichten, dan wel aan de desbetreffende instanties, kan de auditor beslissen dat dit een geschikte vorm van een schriftelijke bevestiging is met betrekking tot bepaalde of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van

⁶ ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 5.

paragraaf 10 of 11. Als gevolg daarvan hoeven de betrokken aangelegenheden waarop een dergelijke verklaring betrekking heeft, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de auditor zijn onder meer:

- De vraag of de verklaring een bevestiging inhoudt van het nakomen van verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11;
- De vraag of de verklaring is verstrekt of goedgekeurd door degene van wie de auditor de desbetreffende schriftelijke bevestigingen vraagt;
- De vraag of een kopie van de verklaring aan de auditor is verstrekt zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten (Zie par. 14).

A20. Een formele verklaring inzake het naleven van wet- of regelgeving, dan wel het goedkeuren van de financiële overzichten, zou niet voldoende informatie bevatten voor de auditor om ervan overtuigd te zijn dat alle noodzakelijke bevestigingen weloverwogen zijn verstrekt. De formulering van de verantwoordelijkheden van het management in wet- of regelgeving is evenmin een substituut voor de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

A21. Bijlage 2 geeft een voorbeeld van een bevestigingsbrief.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie par. 10-11, 13)

A22. ISA 260 (herzien) vereist dat de auditor de schriftelijke bevestigingen die hij van het management heeft gevraagd, meedeelt aan de met governance belaste personen⁷.

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen (Zie par. 16-17)

A23. In het geval van geïdentificeerde inconsistenties tussen één of meer schriftelijke bevestigingen en controle-informatie die vanuit een andere bron is verkregen, kan de auditor overwegen of de risico-inschatting juist blijft en zo niet, de risico-inschatting herzien en de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden bepalen om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A24. Twijfels over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel bij zijn inzet hiervoor of bij de handhaving daarvan, kunnen de auditor doen besluiten dat het risico op het geven van een verkeerde voorstelling in de financiële overzichten door het management zodanig is dat de controle niet kan worden uitgevoerd. In een dergelijk geval kan de auditor overwegen om, indien dat mogelijk is binnen de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, de opdracht terug te geven, tenzij de met governance belaste personen daarvoor de passende correctieve maatregelen implementeren. Dergelijke maatregelen kunnen echter onvoldoende zijn om de auditor in staat te stellen een niet aangepast controleoordeel te geven.

A25. ISA 230 vereist dat de auditor belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen, de conclusies die daarover zijn getrokken, alsmede de significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om tot deze conclusies te komen⁸, documenteert. De auditor kan significante kwesties hebben geïdentificeerd met betrekking tot de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel met betrekking tot zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, maar hij kan niettemin tot de conclusie zijn gekomen dat de schriftelijke bevestigingen desondanks betrouwbaar zijn. In een dergelijke situatie wordt deze belangrijke aangelegenheid gedocumenteerd in

⁷ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16(c)(ii).

⁸ ISA 230, *Controledocumentatie*, de paragrafen 8(c) en 10.

overeenstemming met ISA 230.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management (Zie par. 20)

- A26. Zoals is uiteengezet in paragraaf A 7, is de auditor niet in staat alleen op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11, is nagekomen. Daarom is de auditor, indien hij, zoals is omschreven in paragraaf 20(a), tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot deze aangelegenheden niet betrouwbaar zijn, dan wel indien het management deze schriftelijke bevestigingen niet verschaft, niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De mogelijke effecten daarvan op de financiële overzichten zijn niet beperkt tot bepaalde elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten en hebben daarom een diepgaande invloed. ISA 705 (herzien) vereist dat de auditor in dergelijke situaties een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert⁹.
- A27. Een schriftelijke bevestiging die is aangepast ten opzichte van de door de auditor gevraagde bevestiging betekent niet noodzakelijkerwijs dat het management de schriftelijke bevestiging niet heeft verschaft. De onderliggende reden voor een dergelijke aanpassing kan van invloed zijn op het oordeel in de controleverklaring. Als voorbeelden gelden:
- De schriftelijke bevestiging omtrent het door het management nakomen van zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten kan vermelden dat het management van mening is dat de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, uitgezonderd het van materieel belang zijnde feit dat niet voldaan is aan een specifiek vereiste van dat stelsel. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist, is niet van toepassing omdat de auditor tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de auditor wordt echter vereist dat hij overeenkomstig ISA 705 (herzien) rekening houdt met het effect van dit geval van niet naleven op het oordeel in de controleverklaring.
 - De schriftelijke bevestiging omtrent de verantwoordelijkheid van het management voor het aan de auditor verschaffen van alle relevante informatie zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, kan vermelden dat het management van mening is dat het, uitgezonderd informatie die door brand is vernietigd, de auditor deze informatie heeft verschaft. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de auditor tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de auditor wordt echter vereist dat hij overeenkomstig ISA 705 (herzien) rekening houdt met de diepgaande invloed van de door de brand vernietigde informatie op de financiële overzichten en het gevolg daarvan voor het oordeel in de controleverklaring.

⁹ ISA 705 (herzien), paragraaf 9.

Bijlage 1

(Zie par. 2)

Lijst van ISA's die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten

Deze bijlage vermeldt welke paragrafen van de andere ISA's, onderwerp-specifieke schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming is geen substituut voor het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de ISA's.

- ISA 240, *De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* – paragraaf 40
- ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* – paragraaf 17
- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen* – paragraaf 14
- ISA 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen* – paragraaf 12
- ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop* – paragraaf 37
- ISA 550, *Verbonden partijen* – paragraaf 26
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 9
- ISA 570 (herzien), *Continuïteit* – paragraaf 16(e)
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie– Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 9
- ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie* – paragraaf 13(c)

Bijlage 2

(Zie: Par. A21)

Voorbeeld van bevestigingsbrief

Het volgende voorbeeld van een bevestigingsbrief bevat schriftelijke bevestigingen die vereist zijn op grond van deze en andere ISA's. In dit voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zijn; dat het vereiste van ISA 570 (herzien)¹ om een schriftelijke bevestiging te verkrijgen niet relevant is; alsmede dat er geen uitzonderingen zijn op de gevraagde schriftelijke bevestigingen. Indien er uitzonderingen bestonden, zouden de bevestigingen moeten worden aangepast om de uitzonderingen te weerspiegelen.

(Briefhoofd van de entiteit)

(Aan de auditor)

(Datum)

Deze bevestigingsbrief wordt afgegeven in samenhang met uw controle van de financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het jaar dat is afgesloten op 31 december 20XX²,

¹ ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

² Wanneer de auditor rapporteert over meer dan één periode past hij de datum zodanig aan dat de brief betrekking heeft op

SCHRIFTELIJKE BEVESTIGINGEN

met het oog op het tot uitdrukking brengen van een oordeel of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, (dan wel een *getrouw beeld geven*) in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards*.

Wij bevestigen dat (*naar onze beste weten, nadat wij de inlichtingen hebben ingewonnen die wij noodzakelijk achtten om ons op de juiste wijze van informatie te voorzien*):

Financiële overzichten

- Wij onze verantwoordelijkheden zoals omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht [datum invoegen] voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* zijn nagekomen, en, in het bijzonder, de financiële overzichten getrouw zijn weergegeven (dan wel een *getrouw beeld geven*);
- Significante veronderstellingen die door ons zijn gehanteerd bij het maken van schattingen, met inbegrip van de waarderingentegen reële waarde, redelijk zijn (ISA 540 (herzien));
- Relaties en transacties met verbonden partijen op geschikte wijze administratief verwerkt en toegelicht zijn in overeenstemming met de vereisten van de *International Financial Reporting Standards* (ISA 550);
- Alle gebeurtenissen na de datum van de financiële overzichten en waarvoor de *International Financial Reporting Standards* een aanpassing of toelichting vereisen, aangepast of toegelicht (ISA 560) zijn;
- De effecten van de niet gecorrigeerde afwijkingen noch afzonderlijk noch gezamenlijk van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel. Een opsomming van de niet gecorrigeerde afwijkingen is toegevoegd aan de bevestigingsbrief (ISA 450);
- [Alle andere aangelegenheden die de auditor als passend beschouwt (Zie par. A10 van deze ISA).]

alle perioden waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Verstreckte informatie

- Wij hebben u voorzien van:³
 - toegang tot alle informatie waarvan wij kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere documenten;
 - alle aanvullende informatie die u van ons voor het doel van de controle heeft gevraagd;
 - niet aan beperkingen onderhevige toegang tot personen binnen de entiteit van wie u heeft bepaald dat het noodzakelijk was controle-informatie te verkrijgen;
- Alle transacties zijn vastgelegd in de administratieve vastleggingen en zijn weerspiegeld in de financiële overzichten;
- Wij hebben u de uitkomsten toegelicht van onze inschatting van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten;
- Wij hebben u alle informatie verstrekt met betrekking tot fraude of vermoedens van fraude waarvan wij kennis hebben en die van invloed is op de entiteit en waarbij betrokken zijn:
 - leden van het management;
 - werknemers die een significante rol spelen in de interne beheersing; of
 - anderen, in het geval dat de fraude een invloed van materieel belang op de financiële overzichten zou kunnen hebben (ISA 240);
- Wij hebben u alle informatie verstrekt met betrekking tot aantijgingen van fraude dan wel vermoeden van fraude die van invloed is op de financiële overzichten geuit door werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevers, toezichthouders of anderen (ISA 240);
- Wij hebben u alle bekende gevallen toegelicht van niet naleven of van vermoedens van niet naleven van wet- en regelgeving waarvan de effecten moeten worden overwogen bij het opstellen van de financiële overzichten (ISA 250 (herzien));
- Wij hebben u de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit toegelicht, alsook alle relaties en transacties met de verbonden partijen waarvan wij kennis hebben (ISA 550);
- [Alle andere aangelegenheden die de auditor noodzakelijk acht (Zie par. A11 van deze ISA)].

Lid van het management

Lid van het management

³ Indien de auditor andere aangelegenheden met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management heeft begrepen in de opdrachtbrief overeenkomstig ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, kan het nodig zijn om deze aangelegenheden in te voeren in de schriftelijke bevestigingen van het management of van de met governance belaste personen.