

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

BIJZONDERE OVERWEGINGEN –CONTROLES VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN DIE ZIJN OPGESTELD IN OVEREENSTEMMING MET STELSELS GERICHT OP EEN BIJZONDER DOEL

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes
beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1-3
Ingangsdatum	4
Doelstelling	5
Definities	6-7
Vereisten	
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	9-10
Overwegingen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren	11-14
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van een stelsel gericht op een bijzonder doel	A1-A4
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	A5-A8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	A9-A12
Overwegingen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren	A13-A15
Bijlage: Voorbeelden van Controleverklaringen van financiële overzichten die zijn opgesteld met een bijzonder doel	

De Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 800, "Bijzondere overwegingen – Controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel" dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden."

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. De Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) in de reeks 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze ISA handelt over bijzondere overwegingen bij de toepassing van die ISA's bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel.
2. Deze ISA is geschreven in de context van een volledig set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel. ISA 805¹ handelt over bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een apart financieel overzicht of een specifiek(e) element, rekening of aspect van een financieel overzicht.
3. Deze ISA stelt de vereisten van de andere ISA's niet ter zijde; ook handelt deze ISA niet over alle bijzondere overwegingen die relevant kunnen zijn in het omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstelling

5. De doelstelling van de auditor bij het toepassen van de ISA's bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel is het naar behoren adresseren van de bijzondere overwegingen die relevant zijn voor:
 - (a) Het accepteren van de opdracht;
 - (b) Het plannen en uitvoeren van die opdracht; en

¹ ISA 805, "Bijzondere overwegingen – Controles van aparte financiële overzichten, en specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht."

- (c) Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.

Definities

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
- (a) Financiële overzichten met een bijzonder doel – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel. (Zie: par. A4)
 - (b) Stelsel gericht op een bijzonder doel – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een *compliance*-stelsel zijn.² (Zie: par. A1-A4)
7. Met de term “financiële overzichten” wordt in deze ISA aangeduid “een volledige set van financiële overzichten met een bijzonder doel, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen”. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bevatten gewoonlijk een samenvatting van significante grondslagen voor financiële verslaggeving en overige verklarende teksten. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat.

Vereisten

Overwegingen bij het accepteren van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8. ISA 210 vereist van de auditor dat hij de aanvaardbaarheid bepaalt van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.³ Bij een controle van financiële overzichten met een bijzonder doel dient de auditor inzicht te verwerven in: (Zie: par. A5-A8)
- (a) Het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;

² ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden .”

³ ISA 210, “Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten,” paragraaf 6(a).

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

- (b) De beoogde gebruikers; en
- (c) De door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

9. ISA 200 vereist van de auditor dat hij alle ISA's die relevant zijn voor de controle naleeft.⁴ Bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten met een bijzonder doel dient de auditor te bepalen of het toepassen van de ISA's bijzondere overweging verdient in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: par. A9-A12)
10. ISA 315 vereist van de auditor dat hij inzicht verwerft in het kiezen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit.⁵ Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van een contract dient de auditor inzicht te verwerven in alle significante interpretaties van het contract die het management heeft gemaakt bij het opstellen van die financiële overzichten. Een interpretatie is significant als het aannemen van een andere redelijke interpretatie een van materieel belang zijnd verschil zou opleveren in de informatie zoals deze is weergegeven in de financiële overzichten.

Overwegingen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren

11. Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten met een bijzonder doel dient de auditor de vereisten zoals omschreven in ISA 700 toe te passen.⁶ (Zie: par. A13)

Omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

⁴ ISA 200, paragraaf 18

⁵ ISA 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang," paragraaf 11(c).

⁶ ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten."

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

12. ISA 700 vereist van de auditor dat hij evalueert of de financiële overzichten op adequate wijze naar het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving verwijzen of dit beschrijven.⁷ Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in een contract dient de auditor te evalueren of de financiële overzichten alle significante interpretaties van het contract waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd op adequate wijze beschrijven.
13. ISA 700 handelt over de vorm en inhoud van de controleverklaring. In het geval van een controleverklaring bij financiële overzichten met een bijzonder doel:
- (a) Dient de controleverklaring tevens het doel te beschrijven waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers, dan wel te verwijzen naar een toelichting in de financiële overzichten met een bijzonder doel die deze informatie bevat; en
 - (b) Indien het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten, dient de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management⁸ voor de financiële overzichten tevens te verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel

14. De controleverklaring bij financiële overzichten met een bijzonder doel dient een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden te bevatten die de lezers van de controleverklaring er op attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel en dat de financiële overzichten derhalve ongeschikt kunnen zijn voor andere doeleinden. De auditor dient deze paragraaf onder een passend kopje op te nemen. (Zie: par. A14-A15)

⁷ ISA 700, paragraaf 15

⁸ Of andere term die passend is in de context van het wettelijk kader in het desbetreffende rechtsgebied.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel gericht op een bijzonder doel (Zie: par. 6)

- A1. Voorbeelden van stelsels gericht op een bijzonder doel zijn:
- Een fiscale verslaggevingsbasis voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
 - Een verslaggeving op kasbasis voor kasstroominformatie die van een entiteit wordt gevraagd op te stellen ten behoeve van crediteuren;
 - De door een regelgevende instantie vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgevende instantie; of
 - De bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.
- A2. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij een stelsel gericht op een bijzonder doel is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een bevoegde of erkende regelgevende instantie, dan wel gebaseerd is op wet- of regelgeving, maar dat niet voldoet aan alle vereisten van dat stelsel. Dit is bijvoorbeeld het geval als volgens een contract financiële overzichten moeten voldoen aan de meeste, maar niet alle, vereisten van de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X. Hoewel dit in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, is het onjuist om in de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in de financiële overzichten met een bijzonder doel is opgenomen te suggereren dat deze volledig voldoen aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de bevoegde of erkende regelgevende instantie dan wel bij wet- of regelgeving is vastgesteld. In bovenstaand voorbeeld van het contract is het mogelijk dat de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

inzake financiële verslaggeving verwijst naar de bepalingen inzake financiële verslaggeving van het contract, en niet naar de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X.

- A3. In de omstandigheden zoals beschreven in paragraaf A2 hoeft het stelsel gericht op een bijzonder doel niet noodzakelijkerwijs een getrouw-beeld-stelsel te zijn, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving waarop het gebaseerd is wel een getrouw-beeld-stelsel is. De reden daarvan is dat het stelsel gericht op een bijzonder doel mogelijk niet voldoet aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de bevoegde of erkende regelgevende instantie, dan wel bij wet- of regelgeving is vastgesteld, die nodig zijn om te komen tot een getrouw beeld van de financiële overzichten.
- A4. Het is mogelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld volgens een stelsel gericht op een bijzonder doel de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt. In dergelijke omstandigheden kunnen die financiële overzichten gebruikt worden door anderen dan degenen voor wie het stelsel inzake financiële verslaggeving is opgezet. Ondanks de ruime verspreiding van de financiële overzichten in die omstandigheden worden de financiële overzichten in het kader van de ISA's nog altijd beschouwd als financiële overzichten met een bijzonder doel. De in paragrafen 13 en 14 gestelde vereisten zijn bedoeld om misverstanden te voorkomen over het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld.

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: par. 8)

- A5. Bij financiële overzichten met een bijzonder doel zijn de financiële informatiebehoefte van de beoogde gebruikers de belangrijkste factoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

- A6. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn vastgesteld door een organisatie die bevoegd is of erkend wordt om standaarden voor financiële overzichten met een bijzonder doel uit te vaardigen. In dat geval worden die standaarden als aanvaardbaar beschouwd voor dat doel indien de organisatie een vastgesteld en inzichtelijk proces volgt waarin de zienswijzen van relevante belanghebbenden overwogen en beschouwd worden. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven dat door het management gebruikt dient te worden bij het opstellen van financiële overzichten met een bijzonder doel voor een bepaald type entiteit. Een regelgevende instantie financiële kan bijvoorbeeld bepalingen inzake financiële verslaggeving vaststellen om te voldoen aan de vereisten van die regelgevende instantie. Indien er geen aanleiding is om het tegendeel aan te nemen, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar geacht voor financiële overzichten met een bijzonder doel die door een dergelijke entiteit worden opgesteld.
- A7. Wanneer de standaarden inzake financiële verslaggeving waarnaar in paragraaf A6 wordt verwezen, worden aangevuld met vereisten op grond van wet- of regelgeving, vereist ISA 210 van de auditor dat hij bepaalt of er tegenstrijdigheden bestaan tussen de standaarden inzake financiële verslaggeving en de aanvullende vereisten en schrijft ISA 210 de acties voor die de auditor moet ondernemen indien dergelijke tegenstrijdigheden voorkomen.⁹
- A8. In het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de bepalingen inzake financiële verslaggeving opgenomen zijn van een contract, dan wel andere bronnen dan de in paragrafen A6 en A7 genoemde. In dat geval wordt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden van de opdracht bepaald door na te gaan of het stelsel blijkt geeft van kenmerken die gewoonlijk duidelijk aanwezig zijn in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving zoals omschreven in Bijlage 2 van ISA 210. In geval van een stelsel gericht op een bijzonder doel is voor een bepaalde opdracht het relatieve belang van

⁹ ISA 210, paragraaf 18.

elk van de kenmerken zoals die gewoonlijk in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving aanwezig zijn een zaak van *professional judgment*. De verkoper en de koper kunnen ten behoeve van het vaststellen van de netto vermogenswaarde van een entiteit op de datum van de verkoop van die entiteit bijvoorbeeld overeen zijn gekomen dat zeer voorzichtige schattingen van aftrekposten voor niet te innen handelsvorderingen in hun geval passend zijn, ook al is dergelijke financiële informatie niet neutraal in vergelijking met informatie die is opgesteld in overeenstemming een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

- A9. ISA 200 vereist van de auditor dat hij zich houdt aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid, verband houdend met controleopdrachten van financiële overzichten, en (b) alle ISA's die relevant zijn voor de controle. ISA 200 vereist eveneens van de auditor dat hij zich houdt aan elk van de vereisten van een ISA, tenzij in het geval van de controle de gehele ISA niet relevant is of een vereiste niet relevant is omdat die voorwaardelijk is en aan de voorwaarde niet wordt voldaan. In uitzonderlijke gevallen kan de auditor het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een ISA door alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het doel van de betreffende vereiste te bereiken.¹⁰
- A10. Het toepassen van sommige van de vereisten van de ISA's bij de controle van financiële overzichten met een bijzonder doel kan speciale overwegingen van de auditor vereisen. In ISA 320 zijn bijvoorbeeld oordeelsvormingen over zaken die van materieel belang zijn voor gebruikers van de financiële overzichten gebaseerd op de gemeenschappelijke financiële informatiebehoefte van de gebruikers als groep.¹¹ In het geval van een controle van financiële overzichten met een bijzonder doel zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

¹⁰ ISA 200, paragrafen 14, 18 en 22-23.

¹¹ ISA 320, "Materieel belang bij het plannen en uitvoeren van een controle," paragraaf 2.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 800

- A11. Bij financiële overzichten met een bijzonder doel, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een contract, kan het management met de beoogde gebruikers een drempel overeenkomen waar beneden tijdens de controle onderkende afwijkingen niet zullen worden gecorrigeerd of anderszins worden aangepast. Het bestaan van een dergelijke drempel ontslaat de auditor echter niet van de verplichting om overeenkomstig ISA 320 het materieel belang te bepalen in overeenstemming met ISA 320 ten behoeve van het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten met een bijzonder doel.
- A12. Communicatie met degenen belast met governance in overeenstemming met ISA's is gebaseerd op de relatie tussen degenen belast met governance en de financiële overzichten die aan controle onderworpen zijn, in het bijzonder op de vraag of degenen belast met governance verantwoordelijk zijn voor het houden van toezicht op het opstellen van die financiële overzichten. In het geval van financiële overzichten met een bijzonder doel hebben degenen belast met governance mogelijk deze verantwoordelijkheid niet; bijvoorbeeld wanneer de financiële informatie slechts wordt opgesteld voor gebruik door het management. In dergelijke gevallen zijn de in ISA 260¹² gestelde vereisten mogelijk niet relevant voor de controle van de financiële overzichten met een bijzonder doel, behalve wanneer de auditor tevens verantwoordelijk is voor de controle van de financiële overzichten voor algemene doeleinden van de entiteit of wanneer de auditor bijvoorbeeld met degenen belast met governance van de entiteit is overeengekomen om voor hen relevante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten met een bijzonder doel zijn onderkend aan hen te communiceren.

¹² ISA 260, "Communicatie met het toezichthoudend orgaan."

Overwegingen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren (Zie: par. 11)

A13. De Bijlage van deze ISA bevat voorbeelden van controleverklaringen bij financiële overzichten met een bijzonder doel.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel (Zie: par. 14)

A14. De financiële overzichten met een bijzonder doel kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een toezichhoudende instantie kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten met een bijzonder doel openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen attendeert de auditor de gebruikers van de controleverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel en dat zij derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking van verspreiding of gebruik (Zie: par. 14)

A15. Naast de waarschuwing zoals vereist volgens paragraaf 14 kan de auditor het tevens juist achten om erop te wijzen dat de controleverklaring slechts is bedoeld voor de specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving in het specifieke rechtsgebied kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van de controleverklaring te beperken. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarnaar in paragraaf 14 wordt verwezen worden uitgebreid om daarin deze andere aangelegenheden op te nemen en kan de titel van de paragraaf dienovereenkomstig worden aangepast.