

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 210
OVEREENSTEMMING OVER DE VOORWAARDEN VAN
CONTROLEOPDRACHTEN

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

INHOUD

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstelling	3
Definities	4-5
Vereisten	
Vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle	6-8
Overeenstemming over de voorwaarden voor een controleopdracht	9-12
Doorlopende controles	13
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	14-17
Aanvullende overwegingen voor het aanvaarden van een opdracht	18-21
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Reikwijdte van deze ISA	A1
Vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle	A2-A20
Overeenstemming over de voorwaarden van een controleopdracht	A21-A27
Doorlopende controles	A28
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	A29-A33
Aanvullende overwegingen voor het aanvaarden van een opdracht	A34-A37
Appendix 1: Voorbeeld van een bevestigingsbrief voor een controleopdracht	
Appendix 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 210, “Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten” moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden”.

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de overeenstemming met het management en, in situaties waar dit passend is, met degenen belast met governance over de voorwaarden van een controleopdracht. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle, waarvan de verantwoordelijkheid ligt bij het management en, in situaties waar dit passend is, degenen belast met governance, aanwezig zijn. ISA 220¹ behandelt die aspecten van een aanvaarding van een controle die binnen de zeggenschap van de auditor liggen. (Ref: Para. A1)

Ingangsdatum

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

Doelstelling

3. De doelstelling van de auditor is het slechts dan aanvaarden of voortzetten van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:
 - (a) Het vaststellen of de vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
 - (b) Het bevestigen dat er een gemeenschappelijk inzicht bestaat tussen de auditor en het management en, in situaties waar dit passend is, degenen belast met governance

¹ ISA 220, “Kwaliteitscontrole van een Controle van de Financiële Overzichten.”

over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities

4. In het kader van de ISA's heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis:
Vooraf te vervullen voorwaarden 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 situaties waar dit passend is, van degenen belast met governance over het uitgangspunt² op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.
5. In het kader van deze ISA dienen verwijzingen naar “het management” vanaf nu te worden gelezen als “het management en, in situaties waar dit passend is, degenen belast met governance.”

Vereisten

Vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle

6. Teneinde te kunnen vaststellen of de vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de auditor:
 - (a) Vast te stellen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat toegepast moet worden bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is; en (Ref: Para. A2-A10)
 - (b) De instemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Ref: Para A11-A14, A20)
 - (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, voorzover relevant. (Ref: Para. A15)
 - (ii) Voor een dergelijke interne beheersing als het management bepaalt dat

² ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor en het uitvoeren van een controle overeenkomstig de internationale controlestandaarden”, paragraaf 13.

noodzakelijk is 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. (Ref: Para. A16-A19)

- (iii) Om de auditor te voorzien van:
- a. Toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft genomen die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de administratie, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b. Aanvullende informatie die de auditor van het management kan vragen voor de doeleinden van de controle, en
 - c. Onbeperkte toegang bij die personen binnen de entiteit van wie de auditor vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht

7. Wanneer het management of degenen belast met governance een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de auditor opleggen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht 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 accepteren, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving.

Andere factoren die het aanvaarden van een controleopdracht beïnvloeden.

8. Indien de vooraf te vervullen voorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de auditor de aangelegenheid met het management te bespreken. Tenzij dit vereist is door wet- of regelgeving, dient de auditor de voorgestelde controleopdracht niet te accepteren:
 - (a) Indien de auditor heeft vastgesteld dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten niet

aanvaardbaar is, behalve in situaties die zijn beschreven in paragraaf 19; of

- (b) Indien de instemming waaraan in paragraaf 6(b) wordt gerefereerd niet is verkregen.

Overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht

9. De auditor dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of, voor zover dit passend is, met degenen belast met governance . (Ref: Para. A21)
10. Zoals in paragraaf 11 wordt aangegeven dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht te worden vastgelegd in een opdrachtbrief voor een controleopdracht of in een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, en zullen deze bevatten: (Ref: Para. A22-A25)
 - (a) De doelstelling en de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
 - (b) De verantwoordelijkheden van de auditor;
 - (c) De verantwoordelijkheden van het management;
 - (d) Het aangeven van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
 - (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 kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.
11. Indien wet- of regelgeving de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in paragraaf 10 voldoende gedetailleerd beschrijven, hoeft de auditor deze niet in een schriftelijk overeenkomst op te nemen, behalve 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. (Ref: Para. A22, A26-A27)
12. Indien wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management beschrijft die

gelijk zijn aan die zijn beschreven in paragraaf 6(b) kan de auditor vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de auditor, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die zijn beschreven in die paragraaf. 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 door wet- of regelgeving worden beschreven dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in paragraaf 6(b) gebruiken. (Ref: Para. A26)

Doorlopende controles

13. Bij doorlopende controles dient de auditor te inschatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of de noodzaak bestaat om de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Ref: Para. A28)

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. (Ref: Para. A29-A31)
15. Indien er voorafgaand aan 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. (Ref: Para. A32-A33)
16. Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd dienen de auditor en het management overeenstemming te bereiken over de nieuwe voorwaarden van de opdracht en deze vast te leggen in een schriftelijke opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.

17. Indien de auditor niet in staat is om overeenstemming te bereiken over 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 onder het van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
 - (b) Vast te stellen of er enige verplichting bestaat, hetzij contractueel hetzij anderszins, om de omstandigheden aan andere partijen te rapporteren zoals aan degenen belast met governance, eigenaren of regelgevende instanties.

Aanvullende overwegingen voor het aanvaarden van een opdracht

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving.

18. Indien financiële verslaggevingstandaarden die vastgesteld zijn door een bevoegde of erkende normstellende organisatie worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de auditor vast te stellen of er enige tegenstrijdigheden zijn 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 tegemoet kan worden gekomen door aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten; 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 705.³

(Ref: Para. A34)

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

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven door wet- of regelgeving—Andere aangelegenheden die invloed hebben op aanvaarding.

19. Indien de auditor heeft vastgesteld dat het door wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn afgezien van het feit dat het is voorgeschreven door wet- of regelgeving, dient de auditor de controleopdracht uitsluitend aan te nemen indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Ref: Para. A35)
- (a) Het management stemt er mee 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 toelichtende paragraaf van zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig ISA 706;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 “geeft 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 uitdrukkingen niet bevatten.
20. Indien de voorwaarden die uiteen zijn gezet in paragraaf 19 niet aanwezig zijn en van de auditor door wet- of regelgeving wordt vereist de controleopdracht op zich te nemen, dient de auditor:
- (a) Het effect van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en

⁴ ISA 706 “Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor.”

- (b) Een passende verwijzing naar deze aangelegenheid in de voorwaarden van de controleopdracht op te nemen.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

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

- (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 het verkeerd begrijpen kan verkleinen.⁵

Indien de auditor concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op het verkeerd begrijpen niet kan verkleinen, dient de auditor de controleopdracht niet te aanvaarden, tenzij door wet- of regelgeving wordt vereist dit te doen. Een controle die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd voldoet niet aan de ISA's. Derhalve dient de auditor geen enkele verwijzing in de controleverklaring op te nemen dat de controle zou zijn uitgevoerd overeenkomstig ISA's.⁶ (Ref: Para. A36-A37)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze ISA (Ref: Para. 1)

A1. *Assurance*-opdrachten, met inbegrip van de controleopdrachten, mogen alleen worden aanvaard wanneer de beroepsbeoefenaar van mening is dat aan ethische voorschriften als onafhankelijkheid en vaktechnische bekwaamheid zal worden voldaan en wanneer de

⁵ ISA 706.

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

opdracht bepaalde kenmerken vertoont.⁷ De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot ethische voorschriften in de context van de aanvaarding van een controleopdracht en voor zover zij zich bevinden binnen de zeggenschap van de auditor worden behandeld in ISA 220.⁸ Deze ISA handelt over die aangelegenheden (of vooraf te vervullen voorwaarden) die zich binnen de zeggenschap van de entiteit bevinden en waarvan het noodzakelijk is dat het management en de auditor daarover overeenstemming bereiken.

Vooraf te vervullen voorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving (Ref: Para. 6(a))

- A2. Een voorwaarde voor het aanvaarden van een controleopdracht is dat de criteria waaraan wordt gerefereerd in de definitie van een controleopdracht toepasbaar en toegankelijk zijn voor de beoogde gebruikers.⁹ Criteria zijn de *benchmarks* die worden gebruikt om het object van onderzoek te evalueren of de waarde ervan te bepalen met inbegrip van *benchmarks* voor presentatie en toelichting wanneer dit relevant is. Toepasbare criteria vergemakkelijken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek binnen de context van *professional judgment*. In het kader 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, voor zover dit relevant is.
- 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 toepasbare 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 paragrafen A8-A9.

⁷ "Internationaal stelsel voor *assurance*-opdrachten," paragraaf 17

⁸ ISA 220, paragrafen 9-11.

⁹ "Internationaal stelsel voor *assurance*-opdrachten," paragraaf 17(b)(ii).

Het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

- A4. Tot de factoren die relevant zijn voor het vaststellen door de auditor van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten behoren:
- De aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een *non-profit* organisatie);
 - Het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld teneinde te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers of in de informatiebehoeften van specifieke gebruikers);
 - De aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of 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 de positie om financiële overzichten te eisen die zijn toegesneden op hun specifieke informatiebehoeften. Terwijl niet aan alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden tegemoetgekomen, zijn er informatiebehoeften die gemeenschappelijk zijn voor een brede groep gebruikers. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede groep gebruikers 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 die erop gericht zijn te voorzien in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers. 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 behandelt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn om tegemoet te komen aan de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers.¹⁰

- A7. Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die aangeven dat het stelsel niet aanvaardbaar is worden misschien pas opgemerkt nadat de controleopdracht is aanvaard. Wanneer gebruik van dat stelsel wordt voorgeschreven door wet- of regelgeving zijn de vereisten van paragrafen 19-20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet wordt voorgeschreven door wet- of regelgeving, kan het management besluiten om een ander stelsel aan te nemen 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 weer te geven aangezien de eerdere overeengekomen voorwaarden niet meer accuraat zijn.

Stelsels voor algemene doeleinden

- A8. Op dit ogenblik is er geen objectieve en gezaghebbende basis die algemeen en globaal erkend is voor een oordeelkundige beslissing te nemen over de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden. Bij het ontbreken van een dergelijke basis worden verslaggevingstandaarden, die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen die gebruikt moeten worden door bepaalde soorten entiteiten, geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijk entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en inzichtelijk proces volgen mede op basis van het overwegen van, en het rekening houden met, de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden. Tot voorbeelden van dergelijke verslaggevingstandaarden behoren:

- *International Financial Reporting Standards (IFRSs)* uitgevaardigd door de *International Accounting Standards Board*;

¹⁰ ISA 800, “Speciale overwegingen— Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op een bijzonder doel.” paragraaf 8.

- *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)* uitgevaardigd door de *International Public Sector Accounting Standards Board*; and
- Verslaggevingsbeginselen die zijn uitgevaardigd door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden in een bepaald rechtsgebied vaststelt, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en inzichtelijk proces volgt waarin het overwegen van en het rekening houden met de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden zijn opgenomen.

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

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

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

Rechtsgebieden die geen organisaties hebben die standaarden vaststellen 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 door een wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, geeft het management een stelsel inzake financiële verslaggeving aan dat

moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten. Bijlage 2 bevat richtlijnen voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van de stelsels inzake financiële verslaggeving in dergelijke omstandigheden.

Overeenstemming van de verantwoordelijkheden van het management (Ref: Para. 6(b))

- A11. Een controle overeenkomstig de ISA's wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die zijn weergegeven in paragraaf 6(b)¹¹ 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 definitie van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. ISA's stellen in dergelijke aangelegenheden de wet- of regelgeving niet ter zijde. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat tot de rol van de auditor niet behoort het nemen van de verantwoordelijkheid 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 voor zover het management in staat is die te verstrekken of te verzorgen. Derhalve is het uitgangspunt fundamenteel voor het uitvoeren van een onafhankelijke controle. Om misverstanden te voorkomen, wordt er overeenstemming met het management bereikt dat het dergelijke verantwoordelijkheden erkent en begrijpt als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de controleopdracht in de paragrafen 9-12.
- A12. De manier waarop de verantwoordelijkheden voor de financiële verslaggeving zijn verdeeld tussen het management en degenen belast met governance zal variëren naar gelang van de middelen en de structuur van de entiteit en van eventuele relevante wet- of regelgeving, alsmede van de respectieve rollen van het management en degenen belast met governance. In de meeste gevallen is het management verantwoordelijk voor de uitvoering terwijl degenen belast met governance het toezicht uitoefenen op het management. In sommige gevallen hebben degenen belast met governance de verantwoordelijkheid of zullen zij die

¹¹ ISA 200, paragraaf A2.

op zich nemen voor het goedkeuren van de financiële overzichten of voor het opvolgen van de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de financiële verslaggeving. In grotere entiteiten of entiteiten in de publieke sector kan een subgroep van degenen belast met governance, zoals een *audit committee*, worden belast met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden.

A13. ISA 580 vereist van de auditor dat hij van het management vraagt dat het schriftelijke bevestigingen verstrekt dat het bepaalde verantwoordelijkheden van het management heeft vervuld.¹² Het kan derhalve passend zijn om het management er op te wijzen dat de ontvangst van een dergelijke schriftelijke bevestiging wordt verwacht, tezamen met de schriftelijke bevestigingen die door andere ISA's worden vereist, alsmede, daar waar noodzakelijk, 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 verkrijgen.¹³ In die omstandigheden is het voor de auditor niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving van de auditor eist dit wel te doen. In de gevallen waarin aan de auditor als eis wordt gesteld de controleopdracht te aanvaarden, kan het noodzakelijk zijn dat de auditor het belang van deze aangelegenheden aan het management uiteenzet, alsmede de gevolgen voor de controleverklaring.

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

¹³ ISA 580, paragraaf A26.

Het opstellen van de financiële overzichten (Zie: paragraaf 6(b)(i))

A15. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving omvatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke overzichten omvat het *opstellen* van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving de *presentatie*. In het geval van een stelsel van getrouwe weergave 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 (Ref: Para. 6(b)(ii))

A16. Het management onderhoudt een zodanige interne beheersing als het nodig acht om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten. Interne beheersing, ongeacht hoe effectief die is, kan een entiteit slechts voorzien van een redelijke mate van zekerheid aangaande het bereiken van de financiële verslaggevingdoelstellingen vanwege de inherente beperkingen van de interne beheersing.¹⁴

A17. Een onafhankelijke controle die wordt uitgevoerd overeenkomstig de ISA's fungeert niet als een middel ter vervanging van het onderhouden van interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten. Derhalve wordt van de auditor vereist dat hij de instemming van het management verkrijgt dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De instemming die wordt vereist door paragraaf 6(b)(ii) impliceert echter niet dat de auditor tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management zijn doel heeft bereikt of vrij zal zijn van tekortkomingen.

¹⁴ ISA 315, “Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving,” paragraaf A46.

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 proces van de entiteit betreffende risico-inschatting; het informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende activiteitenprocessen 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 classificeren.¹⁵ 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 activiteiten, de aard van de risico's waaraan de entiteit is onderworpen, 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 interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratieve boekingen en vastleggingen, of administratieve systemen, een integraal onderdeel zijn van de interne beheersing zoals wordt aangegeven in paragraaf A18, wordt hiernaar in paragraaf 6(b)(ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstand te voorkomen zou het voor de auditor passend kunnen zijn om aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteen te zetten.

¹⁵ ISA 315, paragraaf A51 en Bijlage 1.

Overwegingen relevant voor kleinere entiteiten (Ref: Para. 6(b))

A20. Een van de doelen van het overeenstemmen 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 heeft geassisteerd bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management er aan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.

Overeenstemming over voorwaarden van de controleopdracht

Overeenstemmen over de voorwaarden van de controleopdracht (Ref: Para. 9)

A21. De rollen van het management en degenen belast met governance bij de overeenstemming over de voorwaarden van de controleopdracht voor de entiteit zijn afhankelijk van de bestuursstructuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.

*Schriftelijke bevestiging van de controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst*¹⁶ (Ref: Para. 10-11)

A22. Het is in het belang van zowel de entiteit als de auditor dat de auditor een schriftelijke bevestiging van de 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 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 de 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 uiteen zijn gezet in paragraaf 6(b), kan de auditor het toch gepast

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

achten om de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden in een schriftelijke opdrachtbevestiging op te nemen ter informatie van het management.

Vorm en inhoud van de schriftelijke bevestiging van de controleopdracht

A23. De vorm en inhoud van de schriftelijke bevestiging van de controleopdracht kan voor iedere entiteit verschillen. Informatie die in de schriftelijke bevestiging van de controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de auditor is opgenomen kan gebaseerd zijn op ISA 200.¹⁷ 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 een schriftelijke bevestiging van de controleopdracht een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- Uitwerking van de reikwijdte van de controle, met inbegrip van een verwijzing naar de van toepassing zijnde wetgeving, regelgevingen, ISA's alsmede ethische en andere uitspraken van vaktechnische instanties waaraan de auditor zich houdt.
- De vorm van iedere andere communicatie van resultaten van de controleopdracht.
- 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 ontdekt, zelfs wanneer de controle op de juiste manier is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's.
- Afspraken met betrekking tot het plannen en uitvoeren van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam.
- De verwachting dat het management de schriftelijke bevestigingen zal verstrekken (zie ook paragraaf A13).
- De instemming van het management om aan de auditor tijdig in concept de financiële overzichten en alle begeleidende overige informatie ter beschikking te stellen teneinde de auditor in staat te stellen de controle binnen het voorgestelde tijdschema af te ronden.

¹⁷ ISA 200, paragrafen 3-9.

- De instemming van het management om de auditor te informeren over de feiten die van invloed zouden kunnen zijn op de financiële overzichten, waarvan het management op de hoogte zou kunnen komen in de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt.
- De basis waarop de kosten worden berekend en alle factureringsafspraken.
- Het verzoek aan het management om de ontvangst van de schriftelijke bevestiging van de controleopdracht te erkennen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin zijn aangegeven.

A24. Waar relevant, kunnen de volgende punten ook in de schriftelijke bevestiging van de controleopdracht worden opgenomen:

- Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere auditors en deskundigen op bepaalde aspecten van de controle.
- Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere personeelsleden van de entiteit.
- Afspraken die moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande auditor 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 schriftelijke bevestiging van een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

Controle van groepsonderdelen

A25. Wanneer de auditor van een moedermaatschappij ook de auditor is van een

groepsonderdeel behoren tot de factoren die van invloed zijn op de besluitvorming of een aparte schriftelijke bevestiging van de controleopdracht naar het groepsonderdeel gestuurd moet worden de volgende punten:

- De vraag wie de auditor van het groepsonderdeel benoemt;
- De vraag of er over het groepsonderdeel een aparte controleverklaring moet worden afgegeven;
- Wettelijke vereisten betreffende benoemingen in het kader van de controle;
- In hoeverre de moedermaatschappij hiervan eigendom heeft; en
- Mate van onafhankelijkheid van het management van het groepsonderdeel ten opzichte van de moedermaatschappij.

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving (Ref: Para. 11-12)

A26. Indien de auditor in de in paragrafen A22 en A27 beschreven omstandigheden, tot de conclusie komt dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een schriftelijke bevestiging van de controleopdracht wordt door paragraaf 11 alsnog van de auditor vereist dat hij de schriftelijke overeenkomst van het management probeert te krijgen waarin staat dat dit erkent en begrijpt dat het de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig paragraaf 12 kan een dergelijke schriftelijke overeenkomst echter de bewoordingen gebruiken van de wet- of regelgeving 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. Het *accountancy* beroep, degene die de controlestandaarden vaststelt, dan wel het regelgevende orgaan op het gebied van de controle binnen een rechtsgebied kan aanwijzingen hebben gegeven over de vraag of de beschrijving in wet- of regelgeving gelijkwaardig is.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn voor entiteiten in de publieke sector

A27. Wet- of regelgeving die toezicht houdt op de werking van controles in de publieke sector stelt over het algemeen het benoemen 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 administratie en overige informatie van een entiteit. Wanneer wet- of regelgeving de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd beschrijft kan de auditor in de publieke sector evenwel overwegen dat er voordelen bestaan in het verstrekken van een meer ingevulde schriftelijke bevestiging van de controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van paragraaf 11.

Doorlopende controles (Ref: Para. 13)

A28. De auditor kan beslissen om niet in iedere periode een nieuwe schriftelijke bevestiging van de controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er toe leiden dat het passend is om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- Iedere aanwijzing dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt.
- Iedere herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht.
- Een recentelijke wijziging in het hogere management.
- Een significante wijziging in eigendomsverhoudingen.
- Een significante wijziging in de aard of omvang van de activiteiten van de entiteit.
- Een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten.
- Een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaard is voor het opstellen van de financiële overzichten.
- Een wijziging in overige verslaggevingvereisten.

Het aanvaarden van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht (Ref: Para. 14)

- A29. 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. De auditor neemt, zoals vereist op grond van paragraaf 14, de rechtvaardiging voor het verzoek in overweging, in het bijzonder de gevolgen van een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht.
- A30. Een verandering in de 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.
- A31. Aan de andere kant kan een wijziging niet als redelijk worden beschouwd indien blijkt dat de wijziging betrekking heeft op informatie die verkeerd, onvolledig of anderszins onbevredigend is. Een mogelijk voorbeeld is 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 verwante opdracht (Ref: Para. 15)

- A32. Voordat een wijziging van een controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een verwante opdracht kan worden overeengekomen, is het mogelijk dat een auditor die de opdracht had een controle overeenkomstig de ISA's uit te voeren, als aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in bovenstaande paragrafen A29-A31 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele gevolgen van de wijziging moet inschatten.

A33. Indien de auditor tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de controleopdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht of een verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte controlewerkzaamheden relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; echter, het vereiste werk dat moet worden uitgevoerd en de te verstrekken rapportering moeten zodanig zijn dat zij relevant zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportering over de verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

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

Aanvullende overwegingen bij het aanvaarden van een opdracht

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving (Ref: Para. 18)

A34. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die opgezet zijn door een bevoegde of erkende standaardvaststellende organisatie aanvullen met bijkomende vereisten die betrekking hebben op het opstellen van de financiële overzichten. In die rechtsgebieden omvat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met als doel 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 wet- of regelgeving toelichtingen voorschrijft in aanvulling op die welke vereist zijn door de stelsels inzake financiële verslaggeving of wanneer zij het scala verkleinen van

aanvaardbare keuzes die kunnen worden gemaakt binnen de stelsels inzake financiële verslaggeving.¹⁸

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven door wet- of regelgeving –Andere aangelegenheden die invloed hebben op de aanvaarding. (Ref: Para. 19)

A35. Wet- of regelgeving kan voorschrijven dat de bewoordingen van het oordeel van de auditor de zinsneden “geeft in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave” of “geeft een getrouw beeld” hanteren in het geval dat de auditor tot de conclusie komt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is voorgeschreven door wet- of regelgeving 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).

De controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Ref: Para. 21)

A36. De ISA’s vereisen van de auditor dat hij geen naleving van de ISA’s dient te vermelden tenzij de auditor heeft voldaan aan alle ISA’s die relevant zijn voor de controle.¹⁹ Wanneer wet- of regelgeving de opmaak of de bewoordingen van de controleverklaring voorschrijft in een vorm of in termen die significant verschillen van de vereisten van de ISA’s en de auditor komt tot de conclusie dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op het verkeerd begrijpen niet kan verkleinen, kan de auditor overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet is uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s. De auditor wordt echter aangespoord om de ISA’s toe te passen, met inbegrip van de ISA’s die betrekking hebben op de controleverklaring, voor zover dat realiseerbaar is, niettegenstaande het feit dat het de auditor niet toegestaan is om te verwijzen naar een overeenkomstig de ISA’s uitgevoerde controle.

¹⁸ ISA 700, 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.

¹⁹ ISA 200, paragraaf 20.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector

A37. 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 rapporteert aan een minister, de wetgevende macht of het publiek indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

(Bijlagen worden later nog vertaald)