

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 510

EERSTE UITVOERING VAN CONTROLEOPDRACHTEN - OPENINGSSALDI

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstellingen	3
Definities	4
Vereisten	
Controlewerkzaamheden	5-9
Controlebevindingen en rapportering	10-13
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Controlewerkzaamheden	A1-A7
Controlebevindingen en rapportering	A8-A9
Bijlage: Illustraties van controleverklaringen met aangepaste oordelen	

De Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 510 , “Eerste uitvoering van controleopdrachten - openingssaldi” dient te 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 openingsaldi bij de eerste uitvoering van een controleopdracht. Openingsaldi bevatten behalve de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook toe te lichten aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden, zoals voorwaardelijke aangelegenheden en aangegane verbintenissen. Als de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen financiële informatie bevatten, zijn de vereisten en richtlijnen in ISA 710¹ tevens van toepassing. ISA 300² bevat onder meer aanvullende vereisten en richtlijnen omtrent activiteiten voorafgaand aan de eerste uitvoering van een controleopdracht.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

3. Bij een eerste controleopdracht is het doel van de auditor met betrekking tot de openingsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag:
 - (a) Of de openingsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en
 - (b) Of passende grondslagen voor de financiële verslaggeving op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dan wel dat wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op

¹ ISA 710, "Ter vergelijking opgenomen gegevens – vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten".

² ISA 300, "De planning van een controle van financiële overzichten".

adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

4. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- (a) Initiële controleopdracht – Een opdracht waarbij:
 - (i) De financiële overzichten van de vorige verslagperiode niet werden gecontroleerd ; of
 - (ii) De financiële overzichten van de vorige verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande auditor.
 - (b) Openingsaldi – Rekeningsaldi die bestaan aan het begin van een verslagperiode. Openingsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de vorige verslagperiode en zijn een weergave van de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperiodes en van de in de vorige verslagperiode toegepaste grondslagen voor de financiële verslaggeving. Openingsaldi bevatten tevens toe te lichten aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden, zoals voorwaardelijke aangelegenheden en aangepane verbintenissen.
 - (c) Voorgaande auditor – De auditor van een ander auditkantoor, die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die is vervangen door de huidige auditor.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Openingsaldi

5. De auditor dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de daarop betrekking hebbende controleverklaring van de voorgaande auditor, voor zover deze bestaat, door te nemen om relevante informatie te krijgen over de openingssaldi met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

6. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de openingssaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie: par. A1-A2)
 - (a) Vast te stellen of de eindsaldi van de vorige verslagperiode op correcte wijze zijn overgenomen in de lopende verslagperiode of, voor zover passend, zijn aangepast;
 - (b) Vast te stellen of de openingssaldi een weergave zijn van de toepassing van passende grondslagen voor de financiële verslaggeving; en
 - (c) Eén of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie par. A3-A7)
 - (i) Ingeval de financiële overzichten van het vorige jaar werden gecontroleerd, het reviewen van de werkdocumenten van de voorgaande auditor teneinde controle-informatie met betrekking tot de openingssaldi te verkrijgen;
 - (ii) Het evalueren of de in de lopende verslagperiode toegepaste controlewerkzaamheden voor de openingssaldi relevante informatie verschaffen; of
 - (iii) Het uitvoeren van specifieke controlewerkzaamheden om controle-informatie over de openingssaldi te verkrijgen.

7. Indien de auditor controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de openingssaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de auditor die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie geschikt zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Als de auditor vaststelt dat dergelijke afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode voorkomen, dient de auditor deze afwijkingen, overeenkomstig ISA 450, te

communiceren aan degenen op het passend leidinggevende niveau, alsmede aan degenen belast met governance.³

Consistentie van grondslagen voor de financiële verslaggeving

8. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de openingssaldi verwerkte grondslagen voor de financiële verslaggeving op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande auditor

9. Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de vorige verslagperiode door een voorgaande auditor werden gecontroleerd, en het oordeel werd aangepast, dient de auditor het effect te evalueren van de aangelegenheid die de aanleiding vormde voor deze aanpassing wanneer hij, overeenkomstig ISA 315, een inschatting maakt van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode⁴

Controlebevindingen en rapportering

Openingssaldi

10. Indien de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de openingssaldi, dient de auditor naar gelang van de situatie, overeenkomstig ISA 705, een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren.⁵

³ ISA 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", paragrafen 8 en 12.

⁴ 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".

⁵ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor".

11. Indien de auditor concludeert dat de openingssaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de auditor naar gelang van de situatie, overeenkomstig ISA 705, een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel te geven.

Consistentie van de grondslagen voor de financiële verslaggeving

12. Indien de auditor concludeert dat:
- (a) de grondslagen voor de financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode niet op consistente wijze zijn toegepast met betrekking tot openingssaldi in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - (b) een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze wordt verwerkt, dan wel niet op adequate wijze wordt gepresenteerd of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving,
- dient de auditor, overeenkomstig ISA 705, een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor

13. Indien het oordeel van de voorgaande auditor over de financiële overzichten die betrekking hebben op de vorige verslagperiode een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van een materieel belang is voor de financiële overzichten die betrekking hebben op de lopende verslagperiode, dient de auditor zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen overeenkomstig de ISA's 705 en 710 . (Zie: par. A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen van specifiek belang bij entiteiten in de publieke sector (Zie: par. 6)

- A1. In de publieke sector kan beperkende wet- en regelgeving van toepassing zijn op de informatie die de auditor kan verkrijgen van een voorgaande auditor. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet benoemde auditor (bijvoorbeeld een Rekenkamer, dan wel een ander namens de Rekenkamer aangewezen gekwalificeerd persoon) wordt geprivatiseerd, kan de mate van toegankelijkheid van de werkdocumenten of van de andere informatie die een voorgaande auditor aan de nieuw benoemde auditor in de private sector kan verstrekken, worden beperkt door *privacy*- of geheimhoudingswet- en regelgeving. In situaties waar dergelijke communicatie beperkt is, kan het nodig zijn dat de controle-informatie op een andere wijze moet worden verkregen en dat, indien voldoende en geschikte controle-informatie niet kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de auditor in overweging worden genomen.
- A2. Indien de op grond van de wet benoemde auditor een controleopdracht van een entiteit in de publieke sector uitbesteedt aan een auditkantoor in de private sector, en de op grond van de wet benoemde auditor hiervoor een ander auditkantoor aanstelt dan het kantoor dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de vorige verslagperiode controleerde, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van auditors voor de op grond van de wet benoemde auditor. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht echter als een eerste uitvoering van een controleopdracht worden beschouwd vanuit het gezichtspunt van de auditor uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden, en is daarom deze ISA van toepassing.

Openingsaldi (Zie: par. 6(c))

- A3. De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot openingsaldi hangen af van aangelegenheden als:
- De grondslagen voor financiële verslaggeving die door de entiteit worden toegepast.
 - De aard van de rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen alsmede de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode.
 - De significantie van de openingsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode.
 - De vraag of de financiële overzichten van de vorige verslagperiode werden gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande auditor werd aangepast.
- A4. Indien de financiële overzichten van de vorige verslagperiode door een voorgaande auditor werden gecontroleerd, is de auditor mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de openingsaldi door de werkdocumenten van de voorgaande auditor te reviewen. Of een dergelijke review voldoende en geschikte controle-informatie verschaft hangt af van de professionele competentie en onafhankelijkheid van de voorgaande auditor.
- A5. Relevante ethische en professionele voorschriften vormen een leidraad voor de huidige auditor bij de communicatie met de voorgaande auditor.
- A6. Over de vlottende activa en passiva kan bepaalde controle-informatie worden verkregen als onderdeel van het uitvoeren van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. De inningen (betalingen) gedurende de lopende verslagperiode met betrekking tot de handelsdebiteuren (de crediteuren) op de begindatum zullen bijvoorbeeld bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering aan het begin van die periode. Ten

aanzien van de voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden toegepast op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie met betrekking tot de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom zijn in het algemeen aanvullende controlewerkzaamheden nodig en kan (kunnen) één of meer van de volgende controlewerkzaamheden mogelijk voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen:

- Het observeren van een voorraadopname in de loop van de verslagperiode en het maken van een aansluiting daarvan met de hoeveelheden aan het begin van de verslagperiode.
- Het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad.
- Het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de bruto-winstmarge en de periodeafgrenzing.

A7. Over de niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, kan bepaalde controle-informatie worden verkregen door het verrichten van onderzoek op de administratieve vastleggingen en andere aan de openingssaldi ten grondslag liggende informatie. In sommige gevallen kan de auditor bepaalde controle-informatie met betrekking tot de openingssaldi verkrijgen uit bevestigingen van derden, bijvoorbeeld voor schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen kan het noodzakelijk zijn dat de auditor aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert.

Controlebevindingen en rapportering

Openingsaldi (Zie: par. 10)

A8. ISA 705 geeft vereisten en richtlijnen omtrent omstandigheden die kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel van de auditor over de financiële overzichten, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden juist is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring als het oordeel van de auditor wordt aangepast. Het feit dat de auditor niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot

de openingssaldi kan leiden tot één van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:

- (a) Een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang van de omstandigheden; of
- (b) Tenzij dit op grond van wet- en regelgeving niet is toegestaan, een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang van de omstandigheden, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, voor zover relevant, de kasstromen, een niet aangepast oordeel met betrekking tot de financiële positie.

De Bijlage bevat illustraties van controleverklaringen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande auditor (Zie: par. 13)

A9. In sommige gevallen kan het voorkomen dat het oordeel van de voorgaande auditor niet relevant en niet van materieel belang is voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval als er in de vorige verslagperiode een beperking in de uitvoering van de controle was opgelegd, maar de aangelegenheid die voor die beperking de aanleiding vormde is opgelost in de lopende periode.

(Bijlage wordt nog vertaald)