

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 710
TER VERGELIJKING OPGENOMEN GEGEVENS –
VERGELIJKENDE CIJFERS EN VERGELIJKENDE FINANCIËLE OVERZICHTEN

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragrafen
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
Aard van ter vergelijking opgenomen gegevens	2-3
Ingangsdatum	4
Doelstellingen	5
Definities	6
Vereisten	
Controlewerkzaamheden	7-9
Controlerapportering	10-19
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Controlewerkzaamheden	A1
Controlerapportering	A2-A11
Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 710, “Ter vergelijking opgenomen gegevens – vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten” 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 ter vergelijking opgenomen gegevens in een controle van financiële overzichten. Wanneer de financiële overzichten van de vorige verslagperiode zijn gecontroleerd door een voorgaande auditor of niet waren gecontroleerd, zijn de vereisten en richtlijnen in ISA 510¹ aangaande openingssaldi eveneens van toepassing.

De aard van ter vergelijking opgenomen gegevens

2. De aard van de ter vergelijking opgenomen gegevens die zijn weergegeven in de financiële overzichten van een entiteit hangt af van de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen. Er zijn twee verschillende brede benaderingswijzen voor de rapporteringsverantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot dergelijke ter vergelijking opgenomen gegevens: vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten. De benaderingswijze die moet worden aangenomen wordt vaak gespecificeerd door wet- of regelgeving, maar kan ook in de opdrachtvoorwaarden worden gespecificeerd.
3. De essentiële verschillen in controlerapportering tussen de benaderingswijzen zijn:
 - (a) Voor vergelijkende cijfers verwijst het oordeel van de auditor over de financiële overzichten enkel naar de lopende verslagperiode; terwijl
 - (b) Voor vergelijkende financiële overzichten verwijst het oordeel van de auditor naar elke periode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven.

Deze ISA behandelt de vereisten voor de rapportering door de auditor voor beide benaderingswijzen afzonderlijk.

¹ ISA 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - openingssaldi".

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

5. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of de in de financiële overzichten opgenomen ter vergelijking opgenomen gegevens in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn weergegeven in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen voor ter vergelijking opgenomen gegevens; en
 - (b) Het rapporteren overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de auditor.

Definities

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven:
 - (a) Ter vergelijking opgenomen gegevens - De bedragen en toelichtingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten met betrekking tot één of meer vorige verslagperiodes in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - (b) Vergelijkende cijfers - Ter vergelijking opgenomen gegevens waarin bedragen en andere toelichtingen over de vorige verslagperiode zijn begrepen als een integrerend deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en die bedoeld zijn om enkel te worden gelezen in verhouding tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode (in het kader van deze ISA aangeduid als "cijfers over de lopende verslagperiode"). De mate van detaillering die wordt weergegeven in de vergelijkende bedragen en toelichtingen

wordt bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers over de lopende verslagperiode.

- (c) Vergelijkende financiële overzichten – Ter vergelijking opgenomen gegevens waarin bedragen en andere toelichtingen over de vorige verslagperiode zijn begrepen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, maar, indien ze zijn gecontroleerd, waarnaar in het oordeel van de auditor wordt verwezen. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten begrepen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.

In het kader van deze ISA dienen verwijzingen naar “vorige verslagperiode” te worden gelezen als “voorgaande verslagperiodes” wanneer de ter vergelijking opgenomen gegevens bedragen en toelichtingen bevatten voor meer dan één periode.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

- 7. De auditor dient te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen gegevens bevatten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden geëist, alsmede of dergelijke gegevens op passende wijze geclassificeerd zijn. Voor dit doel dient de auditor te evalueren of:
 - (a) De ter vergelijking opgenomen gegevens overeenkomen met de bedragen en andere toelichtingen over de vorige verslagperiode dan wel, indien van toepassing, zijn herzien; en
 - (b) De grondslagen voor de financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen gegevens zijn weergegeven consistent zijn met die grondslagen die in de vorige verslagperiode zijn toegepast, dan wel wanneer zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen, of deze veranderingen op correcte wijze administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

8. Indien de auditor tijdens het uitvoeren van de controle in de lopende verslagperiode zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen gegevens, dient de auditor die aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in dergelijke omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of er een afwijking van materieel belang bestaat. Indien de auditor de financiële overzichten van de vorige verslagperiode had gecontroleerd, dient de auditor ook de relevante vereisten van ISA 560² op te volgen. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode zijn gecorrigeerd, dient de auditor te bepalen dat de ter vergelijking opgenomen gegevens overeenkomen met de gewijzigde financiële overzichten.
9. Zoals vereist door ISA 580³ dient de auditor te verzoeken om schriftelijke bevestigingen voor alle periodes waaraan wordt gerefereerd in zijn oordeel. De auditor dient tevens specifieke schriftelijke bevestigingen te verkrijgen aangaande elke herziening die is doorgevoerd om een afwijking van materieel belang in de vorige verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen gegevens beïnvloedt, te corrigeren. (Ref: Par. A1)

Controlerapportering

Vergelijkende Cijfers

10. Wanneer vergelijkende cijfers worden weergegeven dient het oordeel van de auditor niet te refereren aan de vergelijkende cijfers behalve in de omstandigheden die worden beschreven in paragrafen 11,12, en 14. (Ref. Par. A2)
11. Indien de controleverklaring over de vorige verslagperiode, zoals eerder uitgebracht, een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevat en de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing niet opgelost is, dient de auditor zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf inzake de onderbouwing voor aanpassing in de controleverklaring dient de auditor:

² ISA 560, “Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode”, paragrafen 14-17.

³ ISA 580, “Schriftelijke bevestigingen”, paragraaf 14.

- (a) Hetzij te refereren aan zowel de cijfers over de lopende verslagperiode als de vergelijkende cijfers in de beschrijving van de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing, wanneer de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid van materieel belang zijn voor de cijfers van de lopende verslagperiode;
 - (b) Hetzij in andere gevallen uit te leggen dat het oordeel van de auditor is aangepast omwille van de effecten of de mogelijke effecten van de niet opgeloste aangelegenheid van de vergelijkbaarheid van de cijfers over de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Ref: Par. A3-A5)
12. Indien de auditor controle-informatie verkrijgt dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de vorige verslagperiode bestaat waarover eerder een niet aangepast oordeel is uitgebracht, en de vergelijkende cijfers niet goed zijn herzien, dan wel er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring bij de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, waarbij de aanpassing betrekking heeft op de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Ref: Par. A6)

Financiële overzichten over de vorige verslagperiode die door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd

13. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode door een voorgaande auditor werden gecontroleerd en het de auditor op grond van wet- of regelgeving niet is verboden om inzake de vergelijkende cijfers te refereren aan de controleverklaring van de voorgaande auditor, en indien de auditor besluit om dit te doen, dient hij in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden:
- (a) Dat de financiële overzichten over de vorige verslagperiode door een voorgaande auditor werden gecontroleerd;
 - (b) Het soort oordeel dat door de voorgaande auditor tot uitdrukking is gebracht en, indien het oordeel was aangepast, de redenen daarvoor; en
 - (c) De datum van die verklaring. (Ref: Par. A7)

Niet gecontroleerde financiële overzichten over de vorige verslagperiode

14. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de auditor in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet gecontroleerd zijn. Een dergelijke vermelding ontslaat de auditor echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de openingssaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten van de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.⁴

Vergelijkende financiële overzichten

15. Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden weergegeven, dient het oordeel van de auditor te refereren aan elke periode waarover financiële overzichten worden weergegeven en waarover een oordeel tot uitdrukking is gebracht. (Ref: Par. A8-A9)
16. Wanneer de auditor rapporteert over financiële overzichten over de vorige verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, in het geval het oordeel van de auditor over die financiële overzichten over de vorige verslagperiodes verschilt van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de auditor, de essentiële redenen voor het verschillende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig ISA 706.⁵ (Ref. Par. A10)

Financiële overzichten over de vorige verslagperiode die door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd

17. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande auditor, dient de auditor, naast het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden:
 - (a) Dat de financiële overzichten over de vorige verslagperiode werden gecontroleerd ;

⁴ ISA 510, paragraaf 6.

⁵ ISA 706, "Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de verklaring van de onafhankelijke auditor", paragraaf 8.

- (b) Het soort oordeel dat door de voorgaande auditor door een voorgaande auditor tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
- (c) De datum van die verklaring,
- tenzij de controleverklaring van de voorgaande auditor over de financiële overzichten voor de vorige verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht tezamen met de financiële overzichten.
18. Indien de auditor concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat die invloed heeft op de financiële overzichten voor de vorige verslagperiode waarbij de voorgaande auditor eerder een niet aangepaste verklaring heeft verstrekt, dient de auditor de afwijking op het passende niveau aan het management en, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit⁶, degenen belast met governance te communiceren, alsmede dient hij te verzoeken dat de voorgaande auditor wordt geïnformeerd. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode worden gecorrigeerd en de voorgaande auditor ermee instemt om een nieuwe controleverklaring te verstrekken bij de gecorrigeerde financiële overzichten over de vorige verslagperiode, dient de auditor enkel over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Ref: Par. A11)

Niet gecontroleerde financiële overzichten over de vorige verslagperiode

19. Indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de auditor in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de vergelijkende financiële overzichten niet werden gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de auditor echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de openingssaldi geen afwijkingen bevatten die de

⁶ ISA 260, “Communicatie met degenen belast met governance”, paragraaf 13.

financiële overzichten van de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.⁷

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Schriftelijke bevestigingen (Ref: Par. 9)

A1. In het geval van vergelijkende financiële overzichten wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alle periodes waarnaar in het oordeel van de auditor wordt verwezen, omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de eerder gemaakte schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de vorige verslagperiode passend blijven. In het geval van vergelijkende cijfers worden om schriftelijke bevestigingen alleen verzocht voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, omdat het oordeel van de auditor betrekking heeft op deze financiële overzichten waarvan de vergelijkende cijfers deel uitmaken. De auditor verzoekt echter een specifieke schriftelijke bevestiging aangaande elke herziening die wordt doorgevoerd om een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de vorige verslagperiode te corrigeren die de ter vergelijking opgenomen gegevens beïnvloedt.

Controlerapportering

Vergelijkende cijfers

Geen verwijzing in het oordeel van de auditor (Ref: Par. 10)

A2. Het oordeel van de auditor verwijst niet naar de vergelijkende cijfers, omdat het oordeel van de auditor betrekking heeft op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode als geheel, met inbegrip van de vergelijkende cijfers.

⁷ ISA 510, paragraaf 6.

Aanpassing in de controleverklaring over de vorige verslagperiode niet opgelost (Ref: Par. 11)

- A3. Wanneer de controleverklaring over de vorige verslagperiode, zoals die indertijd is uitgebracht, een oordeel met beperking, een oordeelonthouding dan wel een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die leidde tot het aangepaste oordeel is opgelost en op correcte wijze is verantwoord of toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, hoeft het oordeel van de auditor over de lopende verslagperiode niet te refereren aan de vroegere aanpassing.
- A4. Wanneer het oordeel van de auditor over de vorige verslagperiode, zoals dat eerder tot uitdrukking is gebracht, werd aangepast, is het mogelijk dat de niet opgeloste aangelegenheid die tot de aanpassing leidde niet relevant is voor de cijfers van de lopende verslagperiode. Desalniettemin kan een oordeel met beperking, een oordeelonthouding dan wel een afkeurend oordeel (naar gelang van de situatie) vereist zijn voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode vanwege de effecten of mogelijke effecten van de niet opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de huidige cijfers en de vergelijkende cijfers.
- A5. Voorbeelden van de controleverklaring, indien de controleverklaring over de vorige verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing niet opgelost is, zijn opgenomen in de Voorbeelden A en B van de Bijlage.

Afwijkingen in financiële overzichten over de vorige verslagperiode (Ref: Par. 12)

- A6. Wanneer de financiële overzichten over de vorige verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen niet zijn gecorrigeerd en de controleverklaring niet opnieuw is verstrekt, doch de vergelijkende cijfers naar behoren zijn herzien of passende toelichtingen zijn gemaakt in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, is het mogelijk dat de controleverklaring een toelichtende paragraaf bevat waarin de omstandigheden worden omschreven en waarin, in het geval dit relevant is, wordt verwezen naar toelichtingen die de aangelegenheid, die in de financiële overzichten te vinden is, volledig beschrijven (Zie ISA 706).

Financiële overzichten over de vorige verslagperiode die door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd (Ref: Par. 13)

A7. Een voorbeeld van de controleverklaring, indien de financiële overzichten over de vorige verslagperiode zijn gecontroleerd door een voorgaande auditor en het de auditor op grond van wet- of regelgeving niet is verboden om inzake de vergelijkende cijfers te refereren aan de controleverklaring van de voorgaande auditor, is opgenomen in Voorbeeld C van de Bijlage.

Vergelijkende financiële overzichten

Verwijzing in het oordeel van de auditor (Ref: Par. 15)

A8. Omdat de controleverklaring over vergelijkende financiële overzichten van toepassing is op de financiële overzichten van elke weergegeven periode, kan de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, een oordeelonthouding formuleren dan wel een toelichtende paragraaf opnemen met betrekking tot één of meer periodes, terwijl de auditor een ander oordeel tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten over de andere periode.

A9. Een voorbeeld van de controleverklaring is opgenomen in Voorbeeld D van de Bijlage, indien van de auditor wordt vereist om te rapporteren over de financiële overzichten over zowel de huidige als de vorige verslagperiode in samenhang met de controle van het lopende jaar, en de vorige verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid die tot de aanpassing leidde niet opgelost is.

Oordeel over de financiële overzichten over de vorige verslagperiode dat verschilt van het eerdere oordeel (Ref: Par. 16)

A10. Wanneer wordt gerapporteerd over de financiële overzichten over de vorige verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode, kan het oordeel over de financiële overzichten over de vorige verslagperiode verschillen van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel, indien de auditor tijdens de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van omstandigheden of gebeurtenissen die de financiële overzichten over een vorige verslagperiode op een van materieel belang zijnde

wijze beïnvloeden. In sommige rechtsgebieden kan de auditor aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden hebben die zijn ontworpen om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op de eerder verstrekte controleverklaring bij de financiële overzichten over de vorige verslagperiode.

Door een voorgaande auditor gecontroleerde financiële overzichten over de vorige verslagperiode (Ref: Par. 18)

A11. De voorgaande auditor is mogelijk niet in staat of bereid om de controleverklaring bij de financiële overzichten over de vorige verslagperiode opnieuw uit te brengen. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan een aanwijzing zijn dat de voorgaande auditor heeft gerapporteerd over de financiële overzichten van de vorige verslagperiode voordat deze werden gecorrigeerd. Bovendien kan, indien de auditor een controleopdracht heeft gekregen en hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om genoeg te nemen met de geschiktheid van de correctie, de controleverklaring ook de volgende paragraaf bevatten:

Als onderdeel van onze controle van de financiële overzichten over 20X2 hebben we ook de in toelichting X beschreven aanpassingen gecontroleerd zoals die zijn aangebracht om de financiële overzichten over 20X1 te corrigeren. Naar ons oordeel zijn deze aanpassingen passend en naar behoren toegepast. We hebben geen opdracht ontvangen om de financiële overzichten over 20X1 van de vennootschap te controleren, te beoordelen of om daarop werkzaamheden te verrichten anders dan met betrekking tot de correcties en wij brengen daarom geen oordeel of enige andere vorm van zekerheid tot uitdrukking over de financiële overzichten over 20X1 als geheel.

(Bijlagen worden later vertaald)