

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 805**CONTROLES VAN EEN APART FINANCIËEL OVERZICHT, EN VAN EEN SPECIFIEK ELEMENT, EEN SPECIFIEKE REKENING OF EEN SPECIFIEK ITEM VAN EEN FINANCIËEL OVERZICHT**

(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
Vereisten	
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	7-9
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	10
Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren	11-17
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende teksten	
Reikwijdte van deze ISA	A1-A4
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	A5-A9
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle.....	A10-A14
Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren	A15-A18
Bijlage 1: voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht	
Bijlage 2: voorbeelden van controleverklaringen over een aparte financieel overzicht en over een specifiek element van een financieel overzicht	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 805, “Controles van een apart financieel overzicht, en van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifiek item van een financieel overzicht” 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 van 100-700 zijn van toepassing op een controle van de financiële overzichten en dienen te worden bijgesteld daar waar noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer deze worden toegepast bij controles van overige historische financiële informatie. Deze ISA behandelt speciale overwegingen bij het toepassen van die ISA's op een controle van een apart financieel overzicht, of een specifiek element, een specifieke rekening of een specifiek item van een financieel overzicht. Het aparte financiële overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of het specifiek item van een financieel overzicht kunnen worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene dan wel speciale doeleinden. Indien opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op speciale doeleinden, dan is ook ISA 800 ¹ op de controle van toepassing. (zie : par. A1-A4)
2. Deze ISA is niet van toepassing op de verklaring van een auditor van een groepsonderdeel dat is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd over de financiële informatie van een groepsonderdeel op het verzoek van een opdrachtteam op groepsniveau voor de doeleinden van een controle van de financiële overzichten van een groep (zie ISA 600 ²).
3. Deze ISA schuift de vereisten van de overige ISA's niet terzijde; noch is zij erop gericht alle bijzondere overwegingen te behandelen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4. Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten over periodes

¹ ISA 800, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor speciale doeleinden."

² ISA 600, "Speciale overwegingen – Controles van de financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)".

beginnend op of na 15 december 2009. In het geval van controles van een apart financieel overzicht of van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifiek item van een financieel overzicht dat is opgesteld op een specifieke datum, is deze ISA van toepassing voor controles van dergelijke informatie die is opgesteld op of na 14 december 2010.

Doelstelling

5. De doelstelling van de auditor, wanneer ISA's worden toegepast bij een controle van aparte financiële overzichten of van specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht, is om op gepaste wijze de bijzondere overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:
- (a) het accepteren van de opdracht;
 - (b) het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede
 - (c) het vormen van een oordeel en het rapporteren over de aparte financiële overzichten of van specifieke elementen, rekeningen of aspecten van een financieel overzicht.

Definities

6. In het kader van deze ISA hebben de volgende verwijzingen de volgende betekenissen:
- (a) “element van een financieel overzicht” of “element” staat voor een “element, rekening of item van een financieel overzicht;”
 - (b) “*International Financial Reporting Standards (IFRS)*” staat voor de *International Financial Reporting Standards* uitgebracht door de *International Accounting Standards Board*; alsmede
 - (c) een apart financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht omvat de daarop betrekking hebbende toelichtingen. De daarop betrekking hebbende toelichtingen omvatten gewoonlijk een samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige verklarende informatie die relevant is voor het financiële overzicht of voor het element.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van ISA's

7. ISA 200 vereist van de auditor dat hij voldoet aan alle ISA's die relevant zijn voor de controle.³ In het geval van een controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, is deze vereiste van toepassing ongeacht of de auditor tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. Indien de auditor niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren, dan dient de auditor te bepalen of de controle in overeenstemming met de ISA's van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van die financiële overzichten realiseerbaar is. (zie : par. A5-A6)

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8. ISA 210 vereist van de auditor dat hij de aanvaardbaarheid vaststelt van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.⁴ In het geval van een controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient dit te omvatten of het toepassen van het stelsel inzake financiële verslaggeving zal resulteren in een presentatie die voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die wordt overgebracht in het financiële overzicht of in het element, alsmede het effect van transacties van materieel belang en gebeurtenissen over de in het financiële overzicht of in het element overgebrachte informatie te begrijpen. (zie : par. A7)

Vorm van het oordeel

9. ISA 210 vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht de

³ ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens Internationale Controlestandaarden".

⁴ ISA 210, "Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten", paragraaf 6(a).

verwachte vorm omvatten van rapporteringen die door de auditor moeten worden uitgebracht.⁵ In het geval van een controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de auditor in overweging te nemen of de verwachte vorm van het oordeel van toepassing is onder de omstandigheden. (zie : par. A8-A9)

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

10. ISA 200 geeft aan dat ISA's geschreven zijn binnen de context van een controle van financiële overzichten; zij dienen te worden bijgesteld waar noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij controles van overige historisch financiële informatie.⁶ ⁷ Bij het plannen en uitvoeren van de controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de auditor alle ISA's die relevant zijn voor de controle bij te stellen zoals noodzakelijk is in de omstandigheden van de opdracht. (zie : par. A10-A14)

Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren

11. Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een apart financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht, dient de auditor de vereisten in ISA 700⁸ toe te passen, bijgesteld zoals noodzakelijk in de omstandigheden van de opdracht. (zie : par. A15-A16)

Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit en over een apart financieel overzicht en over een specifiek element van die financiële overzichten

12. Indien de auditor een opdracht aangaat om te rapporteren over een apart financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met

⁵ ISA 210, paragraaf 10(e).

⁶ ISA 200, paragraaf 2.

⁷ ISA 200, paragraaf 13(f), licht toe dat de term "financiële overzichten" gewoonlijk verwijst naar de volledige set van financiële overzichten zoals vastgesteld door de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

⁸ ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten".

een opdracht om de volledige set van financiële overzichten van een entiteit te controleren, dient de auditor voor iedere opdracht een apart oordeel tot uitdrukking te brengen.

13. Een gecontroleerd apart financieel overzicht of een gecontroleerd specifiek element van een financieel overzicht kan samen met de gecontroleerde volledige set van financiële overzichten van de entiteit worden uitgebracht. Indien de auditor concludeert dat de presentatie van het aparte financiële overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht deze niet voldoende van de volledige set van financiële overzichten onderscheidt, dient de auditor het management te verzoeken om de situatie recht te zetten. Behoudens paragraaf 15 en 16 dient de auditor ook het oordeel over het aparte financiële overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht te onderscheiden van het oordeel over de volledige set van financiële overzichten. De auditor dient de controleverklaring die het oordeel over het aparte financiële overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht niet uit te brengen totdat hij genoeg heeft genomen met de differentiatie daartussen.

Aangepast oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf ter benadrukking van overige aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit

14. Indien het oordeel in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van een entiteit is aangepast, of indien die verklaring een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden, dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden omvat, dient de auditor het effect vast te stellen dat dit kan hebben op de controleverklaring over een apart financieel overzicht of over een specifiek element van die financiële overzichten. Wanneer dit passend wordt geacht, dan zal de auditor het oordeel over het aparte financiële overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht aanpassen, dan wel een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden, al naargelang het geval, toevoegen aan de controleverklaring. (zie : par. A17)

15. Indien de auditor concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, of om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, dan staat ISA 705 niet toe dat de auditor in dezelfde controleverklaring een niet aangepast oordeel opneemt over een apart financieel overzicht dat deel uitmaakt van die financiële overzichten of over een specifiek element dat deel uitmaakt van die financiële overzichten.⁹ Dit is omdat een dergelijk niet aangepast oordeel het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit zou tegenspreken. (zie : par. A18)
16. Indien de auditor concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, dan wel om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, maar de auditor, binnen de context van een separate controle van een specifiek element dat in die financiële overzichten is opgenomen, het desalniettemin geschikt acht om een niet aangepast oordeel over dat element tot uitdrukking te brengen, dient de auditor dit alleen te doen als:
- (a) wet- of regelgeving de auditor niet verbiedt om dit te doen;
 - (b) dat oordeel tot uitdrukking is gebracht in een controleverklaring die niet samen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat is uitgebracht; alsmede
 - (c) het specifieke element geen groot deel vormt van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit.
17. De auditor dient een niet aangepast oordeel over een apart financieel overzicht van een volledige set van financiële overzichten niet tot uitdrukking te brengen indien de auditor een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht over dan wel een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel heeft geformuleerd. Dit is

⁹ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor", paragraaf 15.

zelfs het geval als de controleverklaring over het aparte financiële overzicht niet is openbaar gemaakt samen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat. Dit heeft als reden dat een apart financieel overzicht wordt geacht een groot deel van die financiële overzichten uit te maken

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze ISA (zie : par. 1)

- A1. ISA 200 definieert de term “historische financiële informatie” als informatie die tot uitdrukking is gebracht in financiële termen in relatie tot een bepaalde entiteit, voornamelijk afgeleid van het administratieve systeem van die entiteit, over economische gebeurtenissen die zich voordeden in vroegere tijdsperioden of over economische voorwaarden of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden.¹⁰
- A2. ISA 200 definieert de term “financieel overzicht” als een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een zeker tijdstip of de veranderingen die zich daarin over een periode hebben voorgedaan te communiceren in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De term “gewoonlijk” verwijst naar een volledige set van financiële overzichten zoals die is vastgesteld door de eisen die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn gesteld.¹¹
- A3. ISA’s zijn geschreven binnen de context van een controle van financiële overzichten;¹² ze moeten worden bijgesteld waar noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij een controle van overige historische financiële informatie zoals een

¹⁰ ISA 200, paragraaf 13(g).

¹¹ ISA 200, paragraaf 13(f).

¹² ISA 200, paragraaf 2.

apart financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht. In dit opzicht vormt deze ISA een hulpmiddel. (Bijlage 1 somt voorbeelden op van dergelijke overige historische financiële informatie.)

- A4. Een *reasonable-assurance*-opdracht, anders dan een controle van historische financiële informatie, wordt uitgevoerd overeenkomstig internationale Standaard inzake Assurance-opdrachten (*International Standard on Assurance Engagements*, ISAE) 3000.¹³

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de ISA's (zie : par. 7)

- A5. ISA 200 vereist van de auditor dat hij voldoet aan (a) relevante ethische voorschriften, met inbegrip van voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid, die verband houden met opdrachten voor het controleren van financiële overzichten, alsmede aan (b) alle ISA's die voor de controle relevant zijn. ISA 200 vereist ook van de auditor dat hij voldoet aan elke vereiste van een ISA tenzij, onder de omstandigheden van de controle, de gehele ISA niet relevant is of de vereiste niet relevant is omdat deze voorwaardelijk is en aan die voorwaarde niet is voldaan. In uitzonderlijke omstandigheden kan de auditor het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een ISA door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden teneinde datgene waarop die vereiste gericht is te bereiken.¹⁴
- A6. Het navolgen van de vereisten van voor de controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht relevante ISA's is mogelijk niet realiseerbaar wanneer de auditor niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. In dergelijke gevallen beschikt de auditor vaak niet over hetzelfde inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zoals een auditor die tevens de volledige set van financiële

¹³ ISAE 3000, "Assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie".

¹⁴ ISA 200, paragraaf 14, 18, en 22-23.

overzichten van de entiteit controleert. Evenmin beschikt de auditor over de controle-informatie over de algemene kwaliteit van de administratieve vastleggingen of van overige informatie inzake de administratieve verwerking die zou zijn verkregen bij een controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit. Dienovereenkomstig heeft de auditor mogelijk meer informatie nodig om de controle-informatie die hij vanuit de administratieve vastleggingen heeft verkregen te ondersteunen. In het geval van een controle van een specifiek element van een financieel overzicht vereisen bepaalde ISA's controlewerkzaamheden die mogelijk niet in verhouding staan tot het element dat wordt gecontroleerd. Hoewel bijvoorbeeld de vereisten van ISA 570¹⁵ waarschijnlijk relevant zijn onder de omstandigheden van een controle van een overzicht van vorderingen, is het voldoen aan die vereisten mogelijk niet realiseerbaar vanwege de controle-inspanningen die daartoe vereist zijn. Indien de auditor concludeert dat een controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht in overeenstemming met de ISA's mogelijk niet realiseerbaar is, kan de auditor met het management bespreken of een ander type opdracht meer realiseerbaar zou kunnen zijn.

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

A7. Een apart financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is **tot stand gebracht** door een bevoegde of erkende *standard setter* voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, *International Financial Reporting Standards*). Indien dit het geval is, kan het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel de overweging omvatten of dat stelsel alle vereisten omvat van het stelsel waarop het is gebaseerd die relevant zijn voor de presentatie van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht die in adequate toelichtingen voorziet.

¹⁵ ISA 570, "Continuïteit".

Vorm van het oordeel (zie : par. 9)

A8. De vorm van het oordeel dat door de auditor tot uitdrukking zal worden gebracht, is afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving.¹⁶ Overeenkomstig ISA 700:¹⁷

(a) wanneer een niet aangepast oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouwbeeld-stelsel zijn opgesteld, maakt het oordeel van de auditor, tenzij anderszins door wet- of regelgeving is vereist, gebruik van van één van de volgende bewoordingen: (i) de financiële overzichten geven een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of (ii) de financiële overzichten geven een getrouw beeld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; alsmede

(b) wanneer een niet aangepast oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die is opgesteld in overeenstemming met een *compliance*-stelsel, dan stelt het oordeel van de auditor dat de financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

A9. In het geval van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het mogelijk dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie van het financiële overzicht of van het element niet expliciet aan de orde stelt. Dit kan het geval zijn wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebaseerd is op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is ingesteld door een bevoegde of erkende *standard setter* voor het opstellen van een

¹⁶ ISA 200, paragraaf 8.

¹⁷ ISA 700, paragraaf 35-36.

volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, *International Financial Reporting Standards*). Daarom overweegt de auditor of de verwachte vorm van het oordeel geschikt is in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Factoren die van invloed kunnen zijn op de overweging van de auditor om in het oordeel van de auditor gebruik te maken van de bewoordingen “geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten” of “geeft een getrouw beeld” omvatten:

- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving expliciet of impliciet wordt beperkt tot het opstellen van een volledige set van financiële overzichten;
- de vraag of het aparte financiële overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht:
 - volledig zal voldoen aan alle eisen die gesteld zijn door het stelsel dat relevant is voor dat bepaalde financiële overzicht of voor dat bepaalde element, alsmede de vraag of de presentatie van het financiële overzicht of van het element de daarmee verband houdende toelichtingen bevat;
 - indien nodig om een getrouwe weergave te bereiken, zal voorzien in toelichtingen buiten die toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn of die, in buitengewone omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gestelde eis.

Het besluit van de auditor over de verwachte vorm van het oordeel is zaak van *professional judgment*. Het kan worden beïnvloed door de vraag of het gebruik van de bewoordingen “geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten” of “geeft een getrouw beeld” in het oordeel van de auditor over een apart financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, over het algemeen in het desbetreffende rechtsgebied wordt geaccepteerd.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle (zie : par. 10)

- A10. De relevantie van elke ISA vereist een zorgvuldige overweging. Zelfs wanneer enkel een specifiek element van een financieel overzicht het voorwerp van de controle uitmaakt, zijn ISA's zoals ISA 240,¹⁸ ISA 550¹⁹ en ISA 570 in beginsel relevant. Dit is omdat het element een afwijking zou kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, van het effect van transacties met verwante partijen of van de niet correcte toepassing van de continuïteitsveronderstelling onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A11. Bovendien zijn ISA's geschreven binnen de context van een controle van een financieel overzicht; ze dienen te worden bijgesteld waar noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer ze worden toegepast op de controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht.²⁰ Zo zouden bijvoorbeeld schriftelijke bevestigingen door het management over de volledige set van financiële overzichten worden vervangen door schriftelijke bevestigingen over de presentatie van het financiële overzicht of van het element in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A12. Bij de controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit kan de auditor over de mogelijkheid beschikken om gebruik te maken van controle-informatie verkregen als onderdeel van de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit bij de controle van het financiële overzicht of van het element. ISA's vereisen van de auditor evenwel dat hij de controle van het financiële overzicht of element plant en uitvoert teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop het oordeel over het financiële overzicht of over het element kan worden gebaseerd.

¹⁸ ISA 240, "De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten."

¹⁹ ISA 550, "Verbonden partijen."

²⁰ ISA 200, paragraaf 2.

- A13. De aparte financiële overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen zijn onderling gerelateerd met veel van de elementen van die financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen. Dienovereenkomstig is het mogelijk dat bij de controle van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, de auditor niet in staat is om het financiële overzicht of het element afzonderlijk in overweging te nemen. Bijgevolg is het mogelijk dat de auditor werkzaamheden moet uitvoeren met betrekking tot de met elkaar in verband staande elementen om de doelstelling van de controle te bereiken.
- A14. Bovendien is het mogelijk dat de materialiteit die voor een apart financieel overzicht of voor een specifiek element van een financieel overzicht is vastgesteld lager is dan de materialiteit die voor de volledige set van financiële overzichten van de entiteit is vastgesteld; dit zal van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en op de evaluatie van de niet gecorrigeerde afwijkingen.

Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren (zie : par. 11)

- A15. ISA 700 vereist van de auditor dat hij, bij het vormen van een oordeel, evalueert of de financiële overzichten voorzien in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen over de informatie die wordt overgebracht in de financiële overzichten te begrijpen.²¹ In het geval van een apart financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het van belang dat het financiële overzicht of het element, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, met het oog op de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen, voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die wordt overgebracht in het financiële overzicht of in het element te begrijpen, alsmede het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in het financiële overzicht of in het element wordt overgebracht.

²¹ ISA 700, paragraaf 13(e)

A16. Bijlage 2 van deze ISA bevat voorbeelden van controleverklaringen over een apart financieel overzicht en over een specifiek element van een financieel overzicht.

Aangepast oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit (zie : par. 14-15)

A17. Zelfs wanneer het aangepaste oordeel over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit, de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dan wel de paragraaf inzake overige aangelegenheden geen verband houdt met het gecontroleerde financiële overzicht of met het gecontroleerde element, is het nog steeds mogelijk dat de auditor het passend acht om naar de aanpassing te verwijzen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in een controleverklaring over het financiële overzicht of element omdat de auditor van mening is dat dit relevant is voor het begrip van de gebruikers van het gecontroleerde financiële overzicht of van het gecontroleerde element, dan wel van de daarmee verband houdende controleverklaring (zie ISA 706).²²

A18. In de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van een entiteit zijn de oordeelonthouding met betrekking tot de resultaten en kasstromen, daar waar relevant, en een niet aangepast oordeel met betrekking tot de financiële positie toegestaan, aangezien de oordeelonthouding wordt uitgebracht met betrekking tot enkel de resultaten en kasstromen en niet met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.²³

²² ISA 706, “Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor”, paragraaf 6.

²³ ISA 510, “Eerste uitvoering van controle-opdrachten – beginsaldi,” paragraaf A8, alsmede ISA 705, paragraaf A16.

Bijlage 1

(zie : par. A3)

Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

- Vorderingen, waardevermindering voor oninbare vorderingen, voorraad, de verplichting voor opgebouwde uitkeringen van een privaat pensioenplan, de vastgelegde waarde van onderkende immateriële activa, of de verplichting tot “opgelopen maar niet gerapporteerde” claims in een verzekeringsportefeuille, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen.
- Een overzicht van extern beheerde activa en resultaten uit een privaat pensioenplan, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen.
- Een overzicht van netto materiële activa, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen.
- Een overzicht van uitgaven in relatie tot een *lease property*, met inbegrip van verklarende toelichtingen.
- Een overzicht van winstdeling of van bonussen voor werknemers, met inbegrip van verklarende toelichtingen.

Bijlagen 2

(zie : par. A16)

Voorbeelden van controleverklaringen over een apart financieel overzicht en over een specifiek element van een financieel overzicht

- Voorbeeld 1: een controleverklaring over een apart financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake algemene doeleinden (in het kader van dit voorbeeld, een getrouw-beeld-stelsel).
- Voorbeeld 2: een controleverklaring over een apart financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op speciale doeleinden (in het kader van dit voorbeeld, een getrouw-beeld-stelsel).
- Voorbeeld 3: een controleverklaring over een specifiek element, een specifieke rekening of een specifiek item van een financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op speciale doeleinden (in het kader van dit voorbeeld, een *compliance*-stelsel).

Voorbeeld 1:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- **Controle van een balans (d.i. een apart financieel overzicht).**
- **De balans is opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de eisen gesteld door het Stelsel inzake Financiële verslaggeving in Rechtsgebied X die relevant zijn voor het opstellen van een balans.**
- **Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een getrouwbeeld-stelsel dat is ontworpen om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke behoefte van een brede groep van gebruikers aan financiële informatie.**
- **De voorwaarden van de controleopdracht reflecteren de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.**
- **De auditor heeft vastgesteld dat het passend is om de bewoordingen “geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten,” in het oordeel van de auditor te gebruiken.**

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Wij hebben de bijgaande balans van vennootschap ABC gecontroleerd zoals per 31 december 20X1, alsmede een samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige verklarende informatie (samen “het financiële overzicht”).

Verantwoordelijkheid van het management²⁴ voor het financiële overzicht

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van dit financiële overzicht in overeenstemming met die vereisten van het Stelsel inzake Financiële Verslaggeving in Rechtsgebied X die relevant zijn voor het opstellen van een dergelijk financieel

²⁴ Of een overige term die passend is in de context van het wettelijke stelsel in het specifieke rechtsgebied.

overzicht, alsmede voor dergelijke interne beheersing die het management vaststelt als zijnde noodzakelijk om het opstellen mogelijk te maken van het financiële overzicht dat vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over het financiële overzicht tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle overeenkomstig internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke zekerheid te verkrijgen dat het financiële overzicht vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in het financiële overzicht opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van het financiële overzicht in overweging, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit²⁵. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van de presentatie van het financiële overzicht als geheel.

²⁵ In omstandigheden waarin auditor tevens de verantwoordelijkheid draagt voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt luiden: "Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van het financiële overzicht in overweging, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn".

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel

Naar ons oordeel geeft het financiële overzicht in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave van de financiële positie van vennootschap ABC per 31 december 20X1, in overeenstemming met die vereisten van het Stelsel inzake Financiële verslaggeving in Rechtsgebied X die relevant zijn voor het opstellen van een dergelijk financieel overzicht.

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

Voorbeeld 2:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- **Controle van een overzicht van kasontvangsten en -uitgaven (d.i. een apart financieel overzicht).**
- **Het financiële overzicht is opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de basis voor de administratieve verwerking van kasontvangsten en –uitgaven, om gevolg te geven aan een verzoek vanwege een crediteur om kasstroominformatie. Het management heeft de keus uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving.**
- **Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een getrouwbeeld-stelsel dat is ontworpen om tegemoet te komen aan de financiële informatie behoeften van specifieke gebruikers.²⁶**
- **De auditor heeft bepaald dat het passend is om de bewoordingen “geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten,” in zijn oordeel te gebruiken.**
- **De verspreiding of het gebruikmaken van de controleverklaring is niet aan restricties onderhevig.**

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Wij hebben het bijgaande overzicht van betalingsbewijzen en uitbetalingen van vennootschap ABC gecontroleerd zoals voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, alsmede een samenvatting van de belangrijkste grondslagen voor financiële verslaggeving en overige verklarende informatie (samen “het financiële overzicht”). Het financiële overzicht is door het

²⁶ ISA 800 bevat vereisten en richtlijnen over de vorm en inhoud van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op speciale doeleinden.

management opgesteld gebruik makend van de basis voor de administratieve verwerking van kasontvangsten en –uitgaven zoals omschreven in Toelichting X.

Verantwoordelijkheid van het management²⁷ voor het financiële overzicht

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van dit financiële overzicht in overeenstemming met de basis voor de administratieve verwerking van kasontvangsten en –uitgaven zoals omschreven in Toelichting X; dit omvat het vaststellen dat de basis voor de administratieve verwerking van kasontvangsten en –uitgaven een acceptabele basis is voor het opstellen van het financiële overzicht in de omstandigheden, alsmede voor dergelijke interne beheersing die het management vaststelt als zijnde noodzakelijk om het opstellen mogelijk te maken van het financiële overzicht dat vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over het financiële overzicht tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke zekerheid te verkrijgen dat het financiële overzicht vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in het financiële overzicht opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van het financiële overzicht in overweging, gericht op het

²⁷ Of een overige term die passend is in de context van het wettelijke stelsel in het specifieke rechtsgebied.

opzetten van controlewerkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van de presentatie van het financiële overzicht als geheel.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel

Naar ons oordeel geeft het financiële overzicht in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave van de kasontvangsten en –uitgaven van vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten per 31 december 20X1, in overeenstemming met de basis voor de administratieve verwerking van kasontvangsten en –uitgaven zoals omschreven in Toelichting X.

Basis voor de administratieve verwerking

Zonder ons oordeel aan te passen vestigen wij de aandacht op Toelichting X bij het financiële overzicht, dat de basis voor de administratieve verwerking beschrijft. Het financiële overzicht is opgesteld om te voorzien in informatie voor Crediteur XYZ. Als gevolg daarvan is het mogelijk dat het overzicht niet geschikt is voor andere doeleinden.

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]

Voorbeeld 3:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- **Controle van de verplichting voor “opgelopen maar niet gerapporteerde” claims in een verzekeringsportefeuille (d.i. een element, bedrag of item van een financieel overzicht).**
- **De financiële informatie is opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met de bepalingen inzake financiële verslaggeving die zijn opgesteld door een regelgever om tegemoet te komen aan de vereisten van die regelgever. Het management heeft niet de mogelijkheid om te kiezen uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving.**
- **Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is een compliance-stelsel dat is ontworpen om tegemoet te komen aan de financiële informatiebehoeften aan van specifieke gebruikers.²⁸**
- **De voorwaarden van de controleopdracht reflecteren de beschrijving in ISA 210 van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten.**
- **De verspreiding van de controleverklaring is aan restricties onderhevig.**

VERKLARING VAN EEN ONAFHANKELIJK AUDITOR

[betrokken geadresseerde]

Wij hebben het bijgaande overzicht van de verplichting voor “opgelopen maar niet gerapporteerde” claims van Verzekeringsmaatschappij ABC per 31 december 20X1 (“het overzicht”). Het overzicht is door het management opgesteld op basis van [beschrijf de bepalingen inzake financiële verslaggeving die door de regelgever zijn opgesteld].

²⁸ ISA 800 bevat vereisten en richtlijnen over de vorm en inhoud van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op speciale doeleinden.

Verantwoordelijkheid van het management²⁹ voor het financiële overzicht

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van het overzicht in overeenstemming met [beschrijf de bepalingen inzake financiële verslaggeving die door de regelgever zijn opgesteld], alsmede voor een voor dergelijke interne beheersing die het management vaststelt als zijnde noodzakelijk om het opstellen mogelijk te maken van het financiële overzicht dat vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over het financiële overzicht tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle overeenkomstig internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke zekerheid te verkrijgen dat het financiële overzicht vrij is van een afwijking van materieel belang.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in het financiële overzicht opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van door de auditor toegepaste oordeelsvorming, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen neemt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe presentatie van het financiële overzicht in overweging, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van de presentatie van het financiële overzicht als geheel.

²⁹ Of een overige term die passend is in de context van het wettelijke stelsel in het specifieke rechtsgebied.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel

Naar ons oordeel is de financiële informatie in het bijgaande overzicht van de verplichting voor “opgelopen maar niet gerapporteerde” claims van Verzekeringsmaatschappij ABC in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld in overeenstemming met [beschrijf de bepalingen inzake financiële verslaggeving die door de regelgever zijn opgesteld].

Basis voor administratieve verwerking en aan verspreiding opgelegde restrictie

Zonder ons oordeel aan te passen vestigen wij de aandacht op Toelichting X bij het overzicht, dat de basis voor de administratieve verwerking beschrijft. Het overzicht is opgesteld om een hulpmiddel te vormen voor Verzekeringsmaatschappij ABC om tegemoet te komen aan de vereisten van regelgever DEF. Als gevolg daarvan is het mogelijk dat het overzicht niet geschikt is voor andere doeleinden. Onze verklaring is enkel gericht aan Verzekeringsmaatschappij ABC en regelgever DEF en moet niet worden verdeeld aan partijen anders dan Verzekeringsmaatschappij ABC en regelgever DEF.

[Handtekening van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

[Adres van de auditor]