

Handleiding Regelgeving Accountancy

Deel 1A

Disclaimer

Het NIVRA en de NOvAA hebben zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin zijn het NIVRA en de NOvAA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

Copyright

© 2012 Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), Amsterdam. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het NIVRA of de NOvAA.

-Copyright IFAC

Delen van de regelgeving van NIVRA en NOvAA zijn afgeleid van de door IFAC ontwikkelde en uitgegeven regelgeving. IFAC is de eigenaar van de copyrights van de originele werken. Voor nadere informatie hierover wordt verwezen naar IFAC (WWW.IFAC.ORG).

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA)

Deel 1A

Ter introductie	7	
Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	9	
Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (ex Artikel A-130.7 VGC)	11	
Verantwoording	11	
Introductie	11	
Begrippenlijst	15	
Stramien voor Assurance-opdrachten	43	
Bijlage: Verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid	67	
100-999	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	
200-299	Algemene uitgangspunten en verantwoordelijkheden	
200	Algemene doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden	69
210	Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten	105
220	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten	129
230	Controledocumentatie	153
240	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten	169
250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten	223
260	Communicatie met degenen belast met governance	241
265	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management	269
300-499	Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's	
300	Planning van een controle van financiële overzichten	285

315	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving	301
320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle	363
330	De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's	375
402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie	405
450	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen	433
500-599	Controle-informatie	
500	Controle-informatie	447
501	Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items	469
505	Externe confirmaties	483
510	Initiële controleopdrachten - Beginsaldi	499
520	Cijferanalyses	509
530	Het gebruiken van steekproeven bij een controle	521
540	De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop	541
550	Verbonden partijen	593
560	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	627
570	Continuïteit	643
580	Schriftelijke bevestigingen	663
600-699	Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen	
600	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)	681
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors	739
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige	749
700-799	Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden	
700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten	775
705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	805
706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	823
710	Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten	835
720	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	847

800-899	Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten	
800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	857
805	Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht	869
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	885
2000-2699	Opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie	
2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	905
Bijlage:	Voorbeelden van detailprocedures die zouden kunnen worden uitgevoerd bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot een jaarrekening	915
2410	Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit	923
3000-3850	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	
3000-3399	Van toepassing op alle assurance-opdrachten	
3000	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	945
3400-3699	Standaarden met betrekking tot specifiek onderwerp	
3400	Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie	969
3402	Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een service-organisatie	981
3410N	Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen	1035
3850N	Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen	1065
4000-4699	Aan assurance verwante opdrachten	
4400	Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	1097
4410	Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten	1105
5000-5699	Overige opdrachten	
5500N	Transactiegerelateerde adviesdiensten	1113
	Slotbepalingen	1123

Ter introductie

Voor u ligt HRA deel 1A met daarin de teksten van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, zoals zij zijn vastgesteld door de besturen van NIVRA en NOvAA op 15 januari 2011.

Wijzigingen per 15 januari 2011

Wijzigingen t.o.v. de NV COS per 1 april 2010 zijn:

- Toevoeging van een nieuwe Standaard 3402;
- Een beperkt aantal wijzigingen, typo's en/of verschrijvingen van vertaalde teksten;
- Consistente vertaling van 'practicable' met 'praktisch uitvoerbaar';
- Aanpassing van de definitie 'diepgaande invloed' in de Begrippenlijst en in Standaard 705, alinea 5;
- Verwerking van het erratum in Standaard 705, alinea 6 en alinea 4, betreffende 'een/geen afwijking';
- Vervanging van de oude tekst uit 2007 in Standaard 610, alinea 12, door de juiste tekst per 1 april 2010.

De nieuwe Standaard 3402 moet worden toegepast op assurance-rapporten van accountants van de serviceorganisatie over verslagperioden eindigend op of na 15 juni 2011.

Januari 2012,

Amsterdam

NIVRA en NOvAA

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (ex Artikel A-130.7 VGC)

Verantwoording

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van het NIVRA en de NOvAA zijn inhoudelijk gelijklopend. Alleen de aanhef en de punten 1 en 2 in deze introductie alsmede punt 1c in het stramien voor Assurance-opdrachten wijken af. Hieronder is de tekst van het NIVRA afgedrukt, daar waar de NOvAA tekst afwijkt is de afwijkende tekst tussen haken cursief afgedrukt.

Introductie

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 15 januari 2011.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;

(NOvAA: *Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten*)

Gelet op artikel A-130.7 van de Verordening gedragscode (VGC);

Besluit, de leden gehoord en na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA: *na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants*, als volgt:

1. Het Koninklijk NIVRA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) (NOvAA: *De NOvAA*) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling heeft de IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) opgericht en belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.
2. Het Koninklijk NIVRA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door zijn leden te informeren over alle uitspraken van IFAC en met name de implementatie van de Standaarden van IFAC in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is. (NOvAA: *deze passage ontbreekt*)
3. De besturen van het Koninklijk NIVRA en de NOvAA hebben besloten de IFAC-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
4. De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
 - Stramien voor Assurance-opdrachten

- 200 Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden
- 210 Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten
- 220 Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- 230 Controledocumentatie
- 240 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten
- 250 Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten
- 260 Communicatie met degenen belast met governance
- 265 Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management
- 300 Planning van een controle van financiële overzichten
- 315 Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving
- 320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle
- 330 De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's
- 402 Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie
- 450 Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen
- 500 Controle-informatie
- 501 Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde items
- 505 Externe confirmaties
- 510 Initiële controleopdrachten - Beginsaldi
- 520 Cijferanalyses
- 530 Het gebruiken van steekproeven bij een controle
- 540 De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop
- 550 Verbonden partijen
- 560 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
- 570 Continuïteit
- 580 Schriftelijke bevestigingen
- 600 Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)
- 610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
- 620 Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige
- 700 Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten
- 705 Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

- 706 Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant
 - 710 Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
 - 720 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen
 - 800 Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
 - 805 Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht
 - 810 Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten
 - 2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten
 - 2410 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit
 - 3000 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie
 - 3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie
 - 3402 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie
 - 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen
 - 3850N Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen
 - 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie
 - 4410 Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
 - 5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten
 - Slotbepalingen
5. Het soort opdracht bepaalt welke Standaarden van toepassing zijn. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
6. In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
7. De manier waarop de standaarden 200 t/m 810 en Standaard 3410N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200.
8. De Standaarden 2400 t/m 5500N, met uitzondering van Standaard 3410N, bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de Standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.

9. Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifieke Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:

- Waarvoor geen IFAC standaarden bestaan;
- Die niet in de IFAC standaarden zijn verwerkt; danwel
- Waar de implementatie van de IFAC standaarden nog op zich laat wachten.

De afzonderlijke standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het Standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter (veelal A) achter het paragraafnummer.

10. De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de Controle- en overige standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB's Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de Standaarden opgenomen.
11. Het is niet mogelijk om Standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de Standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
12. De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200) en dienen te worden gelezen in samenhang met het voorgaande.

Begrippenlijst

In het geval van publieke sector opdrachten, dienen de begrippen in deze begrippenlijst te worden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de uitspraken van de International Auditing and Assurance Standards Board, moet verwezen worden naar de begrippenlijst gepubliceerd door de International Accounting Standards Board.

- *Aan assurance verwante opdrachten* - Omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
- *Aangepast oordeel* - Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.
- *Aanvullende informatie* - Informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of aanvullende toelichtingen toevoegde attentiepunten.
- *Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit* - Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, worden onderkend in de beschrijving van haar systeem.
- *Accountant* - De term "accountant" wordt gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de controle uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, waar van toepassing, het kantoor. Daar waar een Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term "opdrachtpartner" in plaats van de term "accountant" gebruikt. "Opdrachtpartner" en "kantoor" moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, daar waar dat relevant is.
- *Accountant van de gebruiker* - Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert, en daarover rapporteert.
- *Accountant van de serviceorganisatie* - Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurancerapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.
- *Accountant van een (het) groepsonderdeel* - Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie van een groepsonderdeel.
- *Administratie* - De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalposten en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet via formele journaalposten zijn verwerkt; alsmede vastleggingen zoals werkdocumenten en spreadsheets die een onderbouwing vormen van kostentoe-rekeningen, berekeningen, reconciliaties en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

- *Afwijking* - Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd item in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die wordt vereist om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel dat zij een getrouw beeld geven, bevatten afwijkingen ook aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, naar het oordeel van de accountant, noodzakelijk zijn om de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw te kunnen presenteren, dan wel om een getrouw beeld te geven.
- *Algehele controleaanpak* - Bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
- *Algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls)* - De beleidslijnen en -procedures die een groot aantal toepassingen betreffen en die het effectief functioneren van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) ondersteunen door ertoe bij te dragen dat de informatiesystemen goed blijven werken. Tot de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) behoren gewoonlijk interne beheersingsmaatregelen betreffende de werking van het computercentrum en het netwerk, de aanschaf, wijzigingen in en onderhoud van systeemsoftware, toegangsbeveiliging en aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van toepassingsprogramma's, applicatiesystemen.
- *Andere informatie* - Informatie van financiële of niet-financiële aard (anders dan financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) die is opgenomen op grond van de wet of regelgeving, of omdat dit gebruikelijk is, in een document waarin de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen.
- *Arm's length transaction* - Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden en condities zoals tussen een goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper, die niet met elkaar in relatie staan en die op een ten overstaan van elkaar onafhankelijke wijze handelen, en hun eigenbelang nastreven.
- *Associëren* – (Zie: Associëren van de accountant met financiële informatie).
- *Associëren van de accountant met financiële informatie* - Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer hij een rapportage hecht aan die informatie of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
- *Assurance-opdracht* - de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria (Zie ook: Informatie over het object van onderzoek). Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen

de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

- *Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (Reasonable assurance engagement)*- De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden¹ van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant.
 - *Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (Limited assurance engagement)*- De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.
- *Assurance-opdrachtrisico* - Het risico dat de beroepsbeoefenaar een niet passende conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat.
 - *A-typische fout* - Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie.
 - *Audit kantoor* – (Zie: Kantoor).
 - *Auditsoftwaretoepassingen* – Geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer.
 - *Automatiseringsomgeving* – De beleidslijnen en procedures die de entiteit implementeert en de IT infrastructuur (hardware, besturingssystemen, etc.) en applicatie software die het gebruikt om de bedrijfsvoering te ondersteunen en strategieën inzake de activiteiten te realiseren.
 - *Bedrijfsrisico* - Risico voortkomend uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen, die een negatief effect kunnen hebben op het vermogen van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, dan wel uit het bepalen van ongeschikte doelstellingen en strategieën.
 - *Beginsaldi* - Die rekeningssaldi die bestaan aan het begin van een verslagperiode. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en zijn een weergave van de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperiodes en van de in de voorgaande

¹ Omstandigheden van de opdracht omvatten de voorwaarden van de opdracht, inclusief de vraag of het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is of een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de karakteristieken van het object van onderzoek, de te gebruiken criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante karakteristieken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving en andere aangelegenheden zoals bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, condities en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.

verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi bevatten tevens aangelegenheden die toelichting vereisen, die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen.

- *Beoogde gebruikers* - De persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige.
- *Beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - Beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en door anderen getrokken conclusies bereikt door anderen.
- *Beoordelingswerkzaamheden* - De werkzaamheden die noodzakelijk worden geacht om de doelstelling van een beoordelingsopdracht te bereiken, voornamelijk in de vorm van het verzoeken om inlichtingen bij personeel van de entiteit en cijferanalyse met betrekking tot financiële gegevens.
- *Beoordelingsopdracht* - Het doel van een beoordelingsopdracht is de accountant in staat te stellen om, op basis van een samenstel van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet zijn opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving.
- *Beroepsbeoefenaar* – De openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de VGC.
- *Beursgenoteerde entiteit* - Een entiteit waarvan de aandelen, certificaten of schuldbewijzen aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld.
- *Beweringen* - Verklaringen van het management, al dan niet expliciet, die opgenomen zijn in de financiële overzichten en door de accountant worden gebruikt bij overweging van de verschillende vormen van afwijkingen die kunnen voorkomen.
- *Cijferanalyses* - Cijferanalyse is het evalueren van financiële informatie door middel van het analyseren van aannemelijke verbanden tussen gegevens van zowel financiële als niet-financiële aard. Cijferanalyse omvat tevens het onderzoeken van geconstateerde onderkende fluctuaties en verbanden, die niet overeenstemmen met andere relevante gegevens of afwijken van de verwachte waarden met een significant bedrag.
- *Compliance-stelsel* – (Zie: Van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving en Stelsel voor algemene doeleinden).
- *Controledocumentatie* - De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term “werkdokument” gebruikt).
- *Controledossier* - Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die bestaan uit de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht.
- *Controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het oordeel van de accountant wordt gebaseerd. Controle-informatie omvat zowel die informatie die is opgenomen in de administratie die ten grondslag liggen aan de financiële overzichten als andere informatie. (Zie: Het voldoende zijn van controle-informatie en Geschiktheid van controle-informatie).

- *Controleoordeel* – (Zie: Aangepast oordeel en Goedkeurend oordeel).
- *Controleoordeel op groepsniveau* - Het controleoordeel van geconsolideerde financiële overzichten.
- *Controlerisico* - Het risico dat de accountant een niet passend controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico's van een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.
- *Corporate governance* – (Zie: Governance).
- *Criteria* - De benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, die voor presentatie en toelichting. Criteria kunnen formeel of informeel zijn. Er kunnen verschillende criteria voor hetzelfde object van onderzoek bestaan. Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van professionele oordeelsvorming;

Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken:

- a. *Relevantie*: relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
 - b. *Volledigheid*: criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voorzover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting;
 - c. *Betrouwbaarheid*: betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, presentatie en toelichting wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
 - d. *Neutraliteit*: neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
 - e. *Begrijpelijkheid*: begrijpelijke criteria dragen bij aan trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.
- *Datum van de controleverklaring* - De datum waarop de accountant de verklaring bij de financiële overzichten dateert volgens overeenkomstig Standaard 700².
 - *Datum van de financiële overzichten* - De einddatum van de laatste verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.
 - *Datum van de rapportage (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - De datum die door de beroepsbeoefenaar is geselecteerd om de rapportage te dateren.

² Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

- *Datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt* - De datum waarop de controleverklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld.
- *Degenen belast met governance* - De persoon (personen) of organisatie(s), (bijvoorbeeld een beheerder van een vennootschap), die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot degenen belast met governance behoren, bijvoorbeeld leidinggevende leden van een bestuursorgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder³.
- *Deskundige* – (Zie: Door de accountant ingeschakelde deskundige en Door het management ingeschakelde deskundige).
- *Deskundigheid* - Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied.
- *Diepgaande invloed* - Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt voor het beschrijven van de gevolgen voor de financiële overzichten van afwijkingen of van de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van eventuele afwijkingen die niet zijn ontdekt als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder gevolgen voor de financiële overzichten met een diepgaande invloed vallen die gevolgen die, naar het oordeel van de accountant:
 - a. Zich niet beperken tot specifieke onderdelen, rekeningen of items van de financiële overzichten;
 - b. Indien ze zich daartoe wel beperken, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
 - c. Met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
- *Door de accountant ingeschakelde deskundige* - Een individu of organisatie die beschikt over deskundigheid in een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle, wiens werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt teneinde een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan ofwel een door de accountant ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner⁴ of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant of een netwerkorganisatie), of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.
- *Door het management ingeschakelde deskundige* - Een individu of organisatie die over deskundigheid beschikt op een gebied anders dan financiële verslaggeving of controle, wiens werk op dat gebied

³ Voor bespreking van de diversiteit van governance structuren, zie alinea A1-A8 van Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance".

⁴ "Partner" en "kantoor" moeten gelezen worden als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten daar waar relevant.

door de entiteit wordt gebruikt om voor de entiteit een hulpmiddel te vormen bij het opstellen van de financiële overzichten.

- *Element* – (Zie: Element van een financieel overzicht).
- *Element van een financieel overzicht (in de context van Standaard 805⁵)* – Een element, rekening of item van een financieel overzicht.
- *Ervaren accountant* - Een persoon (binnen of buiten het kantoor) die voldoende praktische controle-ervaring bezit en een redelijke kennis begrip heeft van:
 - a. De controleprocessen;
 - b. De Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - c. De bedrijfsomgeving waarbinnen de entiteit opereert; en
 - d. De issues inzake controle en financiële verslaggeving die relevant zijn voor de sector waarin de entiteit actief is.
- *Evalueren* – Het Onderkennen en analyseren van de relevante issues, inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden indien noodzakelijk om tot een specifieke conclusie over een aangelegenheid te komen. “Evaluatie” wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot een reeks van aangelegenheden, inclusief onderbouwende informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspelen van management op een risico. (Zie ook: Inschatten).
- *Externe confirmatie* - Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een rechtstreekse schriftelijke reactie aan de accountant afkomstig van een derde partij (de confirmerende partij), op papier, of via een elektronisch of ander medium.
- *Financiële overzichten* - 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 tijdperiode hebben voorgedaan te communiceren, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term “financiële overzichten” verwijst gewoonlijk naar een complete set van financiële overzichten zoals vastgelegd door de eisen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht.
- *Financiële overzichten van de groep* - Financiële overzichten die de financiële informatie bevatten van meer dan één groepsonderdeel. De term “geconsolideerde financiële overzichten” verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is geaggregeerd die opgesteld is door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijke zeggenschap staan.
- *Financiële overzichten voor algemene doeleinden* - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.

⁵ Standaard 805, “Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht”.

- *Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.
- *Fout* - Een onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, waaronder ook kan zijn begrepen inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.
- *Fraude* - Een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, degenen belast met governance, het personeel of derden, waarbij wordt gebruik gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen.
- *Frauderisicofactoren* - Gebeurtenissen of omstandigheden die een aanwijzing vormen voor een incentive tot of voor een drukmiddel om fraude te plegen dan wel een gelegenheid scheppen om te frauderen.
- *Frauduleuze financiële verslaggeving* - Omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of in de financiële overzichten op te nemen toelichtingen, gericht op het misleiden van de gebruikers van de financiële overzichten.
- *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* - Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.
- *Gebruikende entiteit* - Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.
- *Gecontroleerde financiële overzichten (in de context van Standaard 810)* - Financiële overzichten⁶ die gecontroleerd zijn door de accountant overeenkomstig de Standaarden en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- *Gegevensgerichte controlemaatregel* - Een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
 - a. Detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
 - b. Gegevensgerichte cijferanalyses.
- *Geschiktheid (van controle-informatie)* - De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid voor het verschaffen van onderbouwing voor de conclusies waarop het oordeel van de accountant is gebaseerd.
- *Getrouw-beeld-stelsel* – (Zie: Van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving en Stelsel voor algemene doeleinden).
- *Goedkeurend oordeel* - Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde

⁶ Standaard 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden”, alinea 13(f) definieert het begrip “financiële overzichten.

opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁷.

- *Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten* - De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen (inclusief de daarbij horende toelichtingen) zijn opgesteld en degenen met de toegekende bevoegdheid hebben verklaard dat zij verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen.
- *Governance* - Het omschrijft de rol van de perso(n)en of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording.
- *Groep* - Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de geconsolideerde financiële overzichten is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan één groepsonderdeel.
- *Groepscontrole* - De controle van geconsolideerde financiële overzichten.
- *Groepsonderdeel* - Een entiteit of activiteitensegment bedrijfsactiviteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van het groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de geconsolideerde financiële overzichten moet worden opgenomen.
- *Herberekening* - Bestaat uit het toetsen van de rekenkundige juistheid van documenten of boekingen.
- *Het gebruiken van steekproeven* – (zie Het gebruiken van steekproeven bij een controle).
- *Het gebruiken van steekproeven (bij een controle)* - Het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de eenheden binnen een populatie met relevantie voor de controle zodanig dat alle steekproefeenheden een kans hebben om geselecteerd te worden hetgeen de accountant in staat stelt om zich een redelijke basis te verschaffen voor het komen tot conclusies over de populatie als geheel.
- *Het herhalen van de uitvoering* - Het door de accountant onafhankelijk herhalen van de uitvoering van procedures of van interne beheersingsmaatregelen die oorspronkelijk zijn uitgevoerd als onderdeel van de interne beheersing.
- *Het monitoren (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - Een proces dat voortdurende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor omvat, met daarin opgenomen een periodieke inspectie van een selectie uit de afgeronde opdrachten, en dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem effectief functioneert.
- *Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen* - Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen is een proces waarin de effectiviteit van de werking van de interne beheersing in de loop van de tijd wordt beoordeeld. Het omvat beoordelen van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen op een tijdige basis en het nemen van de noodzakelijke corrigerende acties aangepast voor veranderingen in omstandigheden. Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.

⁷

Standaard 700, alinea 35-36, behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van een getrouw-beeld-stelsel respectievelijk een compliance-stelsel.

- *Het systeem van een serviceorganisatie* - De beleidslijnen en procedures die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door de serviceorganisatie teneinde de gebruikende entiteiten te voorzien in de diensten die door de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat.
- *Het trekken van statistische steekproeven* - Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
 - a. A-selecte trekking van de steekprofeenheden; en
 - b. Het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij het evalueren van de steekproefresultaten, met inbegrip van het bepalen van het sampling risk.

Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (a) en (b) voldoet wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd.

- *Het voldoende zijn (van controle-informatie)* - De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. De hoeveelheid controle-informatie die nodig is wordt beïnvloed door de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang en tevens door de kwaliteit van die controle-informatie.
- *Historische financiële informatie* - Informatie die in financiële termen tot uitdrukking wordt gebracht met betrekking tot een specifieke entiteit, in eerste instantie onttrokken aan het administratieve systeem van die entiteit, betreffende economische gebeurtenissen die in verslagperiodes in het verleden hebben plaatsgevonden of betreffende economische situaties of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden.
- *Inconsistentie* - Andere gegevens die strijdig zijn met informatie die is opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten. Een van materieel belang zijnde inconsistentie kan twijfel doen ontstaan omtrent de conclusies die op basis van eerder verkregen controle-informatie zijn getrokken en mogelijk omtrent de onderbouwing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten.
- *Informatie over het object van onderzoek* – De uitkomst van de evaluatie of waardering van een object van onderzoek. Het is de informatie over het object van onderzoek waarover de beroepsbeoefenaar voldoende en geschikte onderbouwende informatie verzamelt om een redelijke basis te verschaffen voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel in een assurance rapport.
- *Informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving* - Een onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit te initiëren tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en eigen vermogensposten, vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
- *Inherent risico* – (Zie: Risico van een afwijking van materieel belang).
- *Initiële controleopdracht* - Een opdracht waarbij:
 - a. De financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
 - b. De financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant.

- *Inschatten* – Het analyseren van onderkende risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. "Inschatten" wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico. (Zie ook: Evaluatie).
- *Inspectie (als controlemaatregel)* - Het onderzoeken van vastleggingen of documenten in, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
- *Inspectie (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor.
- *Intern beheersingsrisico* – (zie Risico van een afwijking van materieel belang).
- *International Financial Reporting Standards* - De International Financial Reporting Standards gepubliceerd door the International Accounting Standards Board.
- *Interne auditfunctie* - Een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de entiteit. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing.
- *Interne auditors* - Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne afdeling of een soortgelijke functie behoren.
- *Interne beheersing* - Het proces dat is opgezet, wordt geïmplementeerd en onderhouden door degenen belast met governance, management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van de uitoefening van de activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term "interne beheersingsmaatregelen" kan slaan op alle aspecten van één of meer componenten van de interne beheersing.
- *Interne beheersingsactiviteiten* - "Interne beheersingsactiviteiten" zijn de beleidslijnen en procedures die helpen ervoor te zorgen toe bijdragen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
- *Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel* - Interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door het management op groepsniveau ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep.
- *Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) in informatietechnologie* - Handmatige of geautomatiseerde procedures waarvan het kenmerkend is dat deze werken op het niveau van het bedrijfsproces. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) kunnen preventief of detectief opsporend van aard zijn en zijn ontworpen opgezet met als doel de integriteit van de administratie te waarborgen. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) betreffen derhalve de procedures gericht op het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of andere financiële gegevens.
- *Interne beheersingsomgeving* - De "interne beheersingsomgeving" omvat ook de functies van governance en management en de houding, de mate van bewustwording en de handelingen van degenen belast met governance en van het management voor wat betreft de interne beheer-

sing van de entiteit en het belang daarvan voor de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controlebeheersing.

- *Jaarrapport* - Een door een entiteit gewoonlijk eenmaal per jaar gepubliceerd document dat de gecontroleerde financiële overzichten bevat tezamen met de daarop betrekking hebbende controleverklaring.
- *Kantoor* - Een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap, samenwerkingsverband, of andere entiteit van beroepsbeoefenaren. Dit omvat zowel de accountantspraktijk als de accountantsafdeling zoals gedefinieerd in de VGC.
- *Kleinere entiteit* - Een entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
 - a. Concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – het zij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
 - b. Één of meer van de onderstaande:
 - (i) Eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
 - (ii) Eenvoudige administratie;
 - (iii) Weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
 - (iv) Weinig interne beheersingsmaatregelen;
 - (v) Beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
 - (vi) Weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.

- *Lijncontrole* - Het volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
- *Management* - De persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of allen belast met governance tot het management, bijvoorbeeld leidinggevende leden van een raad van bestuur of een eigenaar-bestuurder.
- *Management op groepsniveau* - Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen en het presenteren van de geconsolideerde financiële overzichten van de groep.
- *Management van een groepsonderdeel* - Management dat verantwoordelijk zijn is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel.
- *Materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel* – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is vastgesteld.
- *Netwerk* - Een grotere structuur:
 - a. Die gericht is op samenwerking; en

- b. Die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.
- *Netwerkorganisatie* - Een kantoor of entiteit die tot een netwerk behoort.
 - *Niet gecorrigeerde afwijkingen* - Afwijkingen die de accountant heeft verzameld tijdens de controle en die niet gecorrigeerd zijn.
 - *Niet naleven (in de context van Standaard 250⁸)* - Handelingen of het nalaten van handelingen door de entiteit die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- of regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door of uit naam van de entiteit, dan wel transacties in naam van de entiteit die door degenen belast met governance, het management of werknemers worden aangegaan. Persoonlijke misdrijvingen (die geen verband houden met de bedrijfsactiviteiten van de entiteit) door degenen belast met governance, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder het niet-naleven.
 - *Non-sampling risk* - Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt op grond van redenen die geen verband houden met sampling risk.
 - *Observatie/waarneming (ter plaatse)* - Bestaat uit het in ogenschouw nemen van een door anderen uitgevoerd proces of procedure, voorbeelden ervan zijn het waarnemen van de voorraadopname door personeel van de entiteit en het waarnemen van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
 - *Onafhankelijkheid*⁹ – Bestaat uit:
 - a. Onafhankelijkheid in wezen - De geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder beïnvloed te worden door invloeden die professionele oordeelsvorming in gevaar brengen, waardoor een individu met integriteit kan handelen, alsmede objectiviteit en een professioneel-kritische instelling kan uitoefenen;
 - b. Onafhankelijkheid in schijn - Het vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afgewegend, inclusief toegepaste waarborgen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een kantoor of van een lid van het controleteam in gevaar is gebracht.
 - *Onderzoeken* – Verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.

⁸ Standaard 250, "Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten".
⁹ Zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

- *Oneigenlijk toe-eigenen van activa* - Omvat mede diefstal van activa van de entiteit en wordt vaak gepleegd door werknemers voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Management kan er echter ook bij betrokken zijn, dat gewoonlijk beter in staat is de vervreemding te maskeren of te verhullen op een wijze die moeilijk te ontdekken is.
- *Oneigenlijke beïnvloeding door het management* - Het ontbreken van neutraliteit bij het management bij het opstellen van informatie.
- *Onjuiste voorstelling van zaken* - Andere gegevens die geen verband houden met aangelegenheden die beschreven zijn in de gecontroleerde financiële overzichten en die onjuist zijn vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondergraven van het document waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.
- *Ontdekkingsrisico* - Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau geen afwijking zullen ontdekken die bestaan en die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.
- *Onzekerheid* – Een aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de directe invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
- *Op afdoende wijze gekwalificeerde externe persoon* - Een individu van buiten het kantoor met de competentie en capaciteiten om als een opdrachtpartner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten verleent op het gebied van kwaliteitsbeheersing. Een individu van buiten het kantoor met de competenties en capaciteiten om als een opdrachtpartner op te treden, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie, of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten verleent op het gebied van kwaliteitsbeheersing.
- *Opricht tot het verkrijgen van een beperkte/redelijke mate van zekerheid* – (Zie: Assurance-opdracht).
- *Opricht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden* - Een opdracht waarbij de accountant die werkzaamheden verricht die hij, de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.
- *Oprichtbevestiging* – Schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.
- *Oprichtdocumentatie* - De vastlegging van het uitgevoerde werk, behaalde resultaten, en de conclusies die de beroepsbeoefenaar heeft getrokken (soms wordt ook een term als “werkdocumenten” gebruikt).
- *Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* - Een partner, een andere persoon binnen het kantoor, een op afdoende wijze gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke indivi-

duen, van wie niemand lid is van het opdrachtteam, met voldoende en geschikte ervaring en bevoegdheid om de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, objectief te evalueren.

- *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* - Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van OOB's en, indien aanwezig, die eventuele andere opdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt vereist. Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van OOB's¹⁰ en, indien aanwezig, die andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt vereist.
- *Opdrachtgever* - Het begrip "opdrachtgever" omvat tevens de begrippen "controlecliënt" en "cliënt" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1d en in de VGC definities bij punt k.
- *Opdrachtpartner*¹¹ - De partner of andere persoon binnen het auditkantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, voor zover vereist, de passende bevoegdheden zijn toegerekend door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie.
- *Opdrachtpartner op groepsniveau* - De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht van de groep en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten die namens het kantoor wordt verstrekt. Wanneer accountants de groepscontrole gezamenlijk uitvoeren, vormen de voor de opdracht verantwoordelijke partners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau.
- *Opdrachtteam* - Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle individuen die door het kantoor of een netwerkorganisatie ingehuurd zijn, die controlewerkzaamheden gericht op de opdracht uitvoeren. Een externe deskundige ingeschakeld door de accountant welke is ingehuurd door het kantoor dan wel door een kantoor dat tot het netwerk behoort valt hierbuiten¹².
- *Opdrachtteam op groepsniveau* - Partners, waaronder de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die het plan vaststellen waarin de algehele controleaanpak voor de groep wordt uiteengezet, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden verrichten met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrok-

¹⁰ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

¹¹ "Opdrachtpartner", "partner" en "kantoor" moeten gelezen worden als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten daar waar relevant.

¹² Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige".

ken uit de controle-informatie die de onderbouwing vormt voor een oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten.

- *Organisatie van openbaar belang* -
 1. Een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
 2. Een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
 3. Een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
 4. Een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet.
- *Paragraaf inzake overige aangelegenheden* - Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.
- *Paragraaf ter benadrukking van (een) aangelegenheid (aangelegenheden)* – Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
- *Partner* - Elk individu met bevoegdheid om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
- *Personeel* - Partners en staf.
- *Populatie* - Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen.
- *Proces van risico-inschatting door de entiteit* - Een onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het onderkennen van bedrijfsrisico's die relevant zijn in het kader van de doelstellingen van de financiële verslaggeving en om te beslissen tot het ondernemen van acties om op deze risico's in te spelen, en anderzijds over de resultaten van dit proces.
- *Professional accountant*¹³ - Een registeraccountant of een accountant-administratieconsulent.
- *Professioneel-kritische instelling* - Een houding die een onderzoekende instelling, alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van controle-informatie, omvat.

¹³ Zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

- *Professionele oordeelsvorming* - Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van beschikbare standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de handelwijzen die passend zijn in de omstandigheden van de controleopdracht.
- *Professionele standaarden* – Standaarden en relevante ethische voorschriften.
- *Prognose* - Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).
- *Projectie* - Projectie - Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
 - a. Hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
 - b. Een combinatie van schattingen en hypothesen.
- *Publieke sector* - Nationale overheid, regionale (bv. Staat, provincie, territoriaal) overheden, plaatselijke (bv. grootstad, stad)gemeente) overheden en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).
- *Puntschatting of schattingsinterval van de accountant* - Het bedrag of het interval van bedragen voortkomend uit controle-informatie ten behoeve van het beoordelen van de puntschatting van het management.
- *Puntschatting van het management* - Het bedrag dat door het management als een puntschatting is gekozen voor de verwerking of toelichting in de financiële overzichten.
- *Randvoorwaarden 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, waar dit passend is, van degenen belast met governance over het uitgangspunt¹⁴ op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.
- *Rapport betreffende de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in Standaard 402¹⁵ wordt daarnaar verwezen als type 1 rapport)* - Een rapport dat bestaat uit:
 - a. Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die opgezet en geïmplementeerd zijn op een gespecificeerde datum; en

¹⁴ Standaard 200, alinea 13.

¹⁵ Standaard 402, "Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie".

- b. Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, waarin het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie is opgenomen betreffende de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.
- *Rapport betreffende de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in Standaard 402 wordt daarnaar verwezen als een type 2 rapport)* - Een rapport dat bestaat uit:
 - a. Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en het bestaan daarvan op een gespecificeerde datum of gedurende een gespecificeerde periode, en in bepaalde gevallen, de werking daarvan gedurende een gespecificeerde periode; en
 - b. Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, dat omvat:
 - (i) Het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede de werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
 - (ii) Een beschrijving van de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan.
- *Redelijke (mate van) zekerheid (in de context van assurance-opdrachten, inclusief controleopdrachten en kwaliteitsbeheersing)* - Een hoge, maar niet absolute mate van zekerheid.
- *Reikwijdte van een beoordelingsopdracht* - De beoordelingswerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht om het doel van de beoordelingsopdracht te bereiken.
- *Relevante ethische voorschriften* - Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk bestaan uit delen A en B¹⁶ uit de Verordening gedragscode met betrekking tot een controle van financiële overzichten samen met nationale voorschriften die strikter zijn.

¹⁶ In het geval van intern- en overheidsaccountants wordt verwezen naar deel B2 van de Verordening Gedragscode.

- *Risico van een afwijking van materieel belang* - Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:
 - a. Inherent risico - De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
 - b. Intern beheersingsrisico - Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt ontdekt en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.
- *Risico-inschattingswerkzaamheden* - De controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd gericht op het verwerven van inzicht in van de entiteit en haar omgeving, alsmede met inbegrip van haar interne beheersing, voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, als die het gevolg is van fraude of van het maken van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen.
- *Samengevatte financiële overzichten (in de context van Standaard 810)* - Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft wordt door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode¹⁷. Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.
- *Samenstellingsopdracht* - Een opdracht waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn deskundigheid op controlegebied, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten.
- *Sampling risk* - Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Sampling risk kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden:
 - a. Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of in geval van een detailcontrole: dat een afwijking van materieel belang niet bestaat terwijl deze feitelijk wel bestaat. De accountant dient in eerste instantie alert te zijn op dit soort van foutieve conclu-

¹⁷ Standaard 200, alinea 13(f).

sies, omdat het de effectiviteit van de controle beïnvloedt en omdat het waarschijnlijker is dat deze leiden tot een niet passend controleoordeel;

- b. Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn; of bij een detailcontrole: dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze feitelijk niet bestaat. Dit soort van foutieve conclusies beïnvloedt de efficiency van de controle, aangezien dit doorgaans leidt tot additionele werkzaamheden om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.
- *Schatting* - Een benadering van een bedrag indien het niet mogelijk is het monetaire bedrag nauwkeurig te bepalen. Deze term wordt gehanteerd zowel voor een bedrag dat wordt gewaardeerd tegen reële waarde wanneer er een schattingsonzekerheid verbonden is aan een schatting als voor andere bedragen waarvoor een schatting noodzakelijk is. Waar in Standaard 540¹⁸ schattingen worden genoemd die slechts betrekking hebben op waardering tegen reële waarde wordt de term 'schattingen van reële waarde' gehanteerd.
 - *Schattingsinterval van de accountant* – (Zie: Puntschatting van de accountant).
 - *Schattingsonzekerheid* - De vatbaarheid van een schatting en de daarop betrekking hebbende toelichtingen voor een inherent ontbreken van nauwkeurigheid bij de waardering ervan.
 - *Schattingsresultaat* - Het feitelijke bedrag dat voortvloeit uit de beoordeling van de aan de schatting ten grondslag liggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden). Het feitelijke monetaire bedrag dat voortvloeit uit de afwikkeling van de onderliggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop de schatting betrekking heeft.
 - *Schriftelijke bevestiging* - Een schriftelijke verklaring door het management die aan de accountant wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in dit verband noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.
 - *Serviceorganisatie* - Een derde organisatie (of een segment van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die onderdeel uitmaken van de informatiesystemen van die gebruikende entiteiten die relevant zijn voor hun financiële verslaggeving.
 - *Significant groepsonderdeel* - Een groepsonderdeel waarvan het opdrachtteam op groepsniveau onderkent dat het:
 - (i) Afzonderlijk in financiële zin significant is voor de groep; of
 - (ii) Op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk een significant risico inhoudt dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten;

¹⁸ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop".

- *Significant risico* - Een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang, waaraan, naar het oordeel van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.
- *Significante tekortkoming in de interne beheersing* - Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van degenen belast met governance te verdienen.
- *Significantie* – Het relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de beroepsbeoefenaar in de context waarin het beschouwd wordt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten de redelijke verwachting dat het beslissingen van beoogde gebruikers van de rapportage van de beroepsbeoefenaar verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan degenen belast met governance, of de aangelegenheid door hen als belangrijk zou worden geacht in relatie tot hun taken. Significantie kan worden beschouwd in de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.
- *Staf* - Professionals, anders dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het kantoor zijn.
- *Steekproefeenheid* - De individuele eenheden waaruit een populatie bestaat.
- *Stelsel voor algemene doeleinden* - Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke financiële informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel; De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de vereisten door het stelsel gestelde eisen vereist, alsmede:
 - a. Impliciet of expliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
 - b. Expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend noodzakelijk geacht in buitengewoon zeldzame omstandigheden.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat het naleven van de door het stelsel gestelde eisen verplicht stelt, maar datgene wat in (a) of (b) hierboven wordt erkend, niet bevat¹⁹.

¹⁹ Standaard 200, alinea 13(a).

- *Stelsel voor bijzondere doeleinden* - Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn²⁰.
- *Stratificatie* - Het proces van opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden vormen met gelijksoortige eigenschappen (meestal geldeenheden).
- *Subserviceorganisatie* - Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie gebruikt wordt teneinde enkele van de diensten ten uitvoer te brengen die aan de gebruikende entiteiten worden verleend welke diensten bij die gebruikende entiteiten onderdeel zijn van informatiesystemen relevant voor financiële verslaggeving.
- *Tekortkoming in de interne beheersing (of: in een interne beheersingsmaatregel)* - Deze bestaat indien:
 - (i) Een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of werkt dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren; of
 - (ii) Een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren.
- *Ter vergelijking opgenomen informatie* - De bedragen en toelichtingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten met betrekking tot één of meer voorgaande verslagperiodes in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- *Toegangsbeveiligingsmaatregelen* - Procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens te beperken. Toegangsbeveiligingsmaatregelen omvatten de aspecten "verifiëren van de authenticiteit van gebruikers" en "gebruikersautorisatie". "Verifiëren van de authenticiteit van gebruikers" richt zich specifiek op het identificeren van een gebruiker door middel van gebruikersnamen, passwords, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. "Gebruikersautorisatie" bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om volgende situaties te voorkomen of op te sporende detecteren:
 - a. Ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
 - b. Invoer van geautoriseerde transacties;
 - c. Ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
 - d. Het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
 - e. Het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.
- *Toegepaste criteria (in de context van Standaard 810²¹)* - De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten.

²⁰ Standaard 200, alinea 13(a)

²¹ Standaard 810, "Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten".

- *Toekomstgerichte financiële informatie* - Financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide. (Zie: Prognose en Projectie).
- *Toelaatbare afwijking* - Een bedrag dat door de accountant is vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat het door de accountant vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie.
- *Toelaatbare mate van deviatie* - De mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures die de accountant heeft vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.
- *Toepasbare criteria* – (Zie: Criteria).
- *Toetsing* - De toepassingen van werkzaamheden op sommige of alle onderwerpen van een steekproef.
- *Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen* - Een controlemaatregel die is opgezet om de werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het ontdekken en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.
- *Tussentijdse financiële informatie of overzichten* – Financiële overzichten (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten zoals hierboven gedefinieerd) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.
- *Uitblijven van een reactie* - Het uitblijven van een reactie door de confirmerende partij, dan wel het uitblijven van een volledig reactie, op een verzoek om positieve confirmatie, of een verzoek om externe confirmatie dat onbestelbaar terugkomt.
- *Uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd* - Dat management en, waar van toepassing, degenen belast met governance hebben erkend en begrepen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Dat houdt de verantwoordelijkheid in:
 - a. Voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave waar dit relevant is;
 - b. Voor een zodanige interne beheersing die het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten; en
 - c. Om de accountant te voorzien van:
 - (i) Toegang tot alle informatie waarvan het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance zich bewust zijn dat die relevant is voor het opstel-

len van de financiële overzichten, zoals de administratie, documentatie en andere aangelegenheden;

- (ii) Aanvullende informatie die de accountant aan het management en, waar van toepassing, aan degenen belast met governance kan vragen voor het doel van de controle; en
- (iii) Onbeperkte toegang tot die personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

In het geval van een getrouw-beeld-stelsel voor getrouwe weergave kan (i) hierboven worden geherformuleerd als “voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”, dan wel “voor het opstellen van financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”.

Het “uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd,” kan ook benoemd worden als het “uitgangspunt”.

- *Uitvoeringsmaterialiteit* - Het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het geheel van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen het materialiteitsniveau overstijgt voor de financiële overzichten als geheel, tot een passend laag niveau te reduceren. Indien van toepassing, verwijst uitvoeringsmaterialiteit tevens naar het bedrag of de bedragen die door de accountant zijn vastgesteld op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- *Uitzondering* - Een reactie dat die een verschil aanduidt tussen informatie waarvan is gevraagd deze te confirmeren, of informatie die is opgenomen in de vastleggingen van de entiteit, en informatie die door de confirmerende partij wordt verstrekt.
- *Van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* - Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, waar van toepassing, door degenen belast met governance wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist; De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de vereisten door het stelsel gestelde eisen vereist, alsmede:
 - a. Impliciet of expliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
 - b. Expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de financiële

overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend noodzakelijk geacht in buitengewoon zeldzame omstandigheden.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat het naleven van de door het stelsel gestelde eisen verplicht stelt, maar datgene wat in (a) of (b) hierboven wordt erkend, niet bevat.

- *Verantwoordelijke partij* - Degene (of degenen) die:
 - a. In een direct reporting-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor het object van onderzoek; of
 - b. In een assertion based-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor de informatie omtrent het object van onderzoek (de bewering) en verantwoordelijk kan zijn voor het object van onderzoek.

De verantwoordelijke partij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever).

- *Verbonden partij* - Een partij die òf:
 - a. Een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - b. Waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen eisen inzake verbonden partijen stelt:
 - (i) Een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect overheersende zeggenschap heeft over, dan wel een significante invloed uitoefent, door één of meerdere tussenpersonen, op de rapporterende entiteit;
 - (ii) Een andere entiteit is waarover de rapporterende entiteit overheersende zeggenschap heeft of significante invloed, direct of indirect door één of meerdere tussenpersonen; of
 - (iii) Een andere entiteit die onder gemeenschappelijke zeggenschap valt samen met de rapporterende entiteit, door het hebben van:
 - a. Entiteiten met dezelfde beheersende eigenaar;
 - b. Eigenaren die naaste familieleden zijn; of
 - c. Een gemeenschappelijk topmanagement.

Entiteiten die echter onder de gemeenschappelijke zeggenschap vallen van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of locale overheid) worden niet als verbonden

beschouwd tenzij ze significante transacties aangaan of onderling op significante wijze middelen delen.

- *Vergelijkende cijfers* - Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen als een integraal deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en die bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode (in het kader van de Standaarden aangeduid als “cijfers over de lopende verslagperiode”). De mate van detaillering die wordt weergegeven in de vergelijkende bedragen en toelichtingen wordt met name bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers over de lopende verslagperiode.
- *Vergelijkende financiële overzichten* - Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, maar waarnaar wordt verwezen in het oordeel van de accountant, indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten begrepen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.
- *Verzoek om negatieve confirmatie* – Een verzoek of de confirmerende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant wil reageren indien de confirmerende partij niet instemt met de informatie in het verzoek.
- *Verzoek om positieve confirmatie* - Een verzoek of de confirmerende partij rechtstreeks aan de accountant wil reageren of de confirmerende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verschaft.
- *Verzoeken om inlichtingen*- Het inwinnen van inlichtingen bestaat uit het opvragen van informatie bij personen die over feitenkennis beschikken zowel binnen als buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen, zowel financieel als niet financieel, binnen of buiten de entiteit.
- *Voorgaande accountant* - De accountant van een ander auditkantoor, die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die is vervangen door de huidige accountant.
- *Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing* - Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance) en relevante ethische voorschriften.
- *Zekerheid*-(zie Redelijke mate van zekerheid).

<i>Inleiding</i>	1 - 6
Ethische uitgangspunten	4 - 6
<i>Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht</i>	7 - 11
<i>Reikwijdte van het stramien</i>	12 - 16
Rapportage over opdrachten die geen assurance-opdrachten zijn	15 - 16
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	17 - 19
<i>Elementen van een assurance-opdracht</i>	20 - 60
Drie partijen	21 - 30
Object van onderzoek	31 - 33
Criteria	34 - 38
Assurance-informatie	39 - 55
Het assurance-rapport	56 - 60
<i>Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant</i>	61
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1
<i>Bijlage: Verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid</i>	

Inleiding

1. Dit Stramien voor Assurance-opdrachten bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en geeft aan op welke opdrachten de Controlestandaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten van toepassing zijn. Het geeft een referentiekader voor:
 - a. accountants die een assurance-opdracht uitvoeren. Accountants werkzaam binnen de publieke sector worden verwezen naar de Specifieke aspecten publieke sector aan het einde van het Stramien;
 - b. anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten, waaronder de beoogde gebruikers van een assurance-rapport en de verantwoordelijke partij; en
 - c. het NIVRA bij de ontwikkeling van Standaarden. (NOvAA: de NOvAA bij de ontwikkeling van Standaarden).
2. Dit Stramien stelt op zich geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van assurance-opdrachten. In de Standaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten zijn algemene uitgangspunten, noodzakelijke werkzaamheden en daarop betrekking hebbende aanwijzingen opgenomen, met betrekking tot de uitvoering van assurance-opdrachten voortvloeiend uit de opzet van dit Stramien.
3. Hieronder volgt een overzicht van dit Stramien:
 - *Inleiding*: dit Stramien heeft betrekking op assurance-opdrachten die door accountants worden uitgevoerd. Het geeft een referentiekader voor accountants en anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten waaronder degenen die een opdracht geven aan een accountant (de "opdrachtgever").
 - *Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht*: dit hoofdstuk worden assurance-opdrachten nader gedefinieerd. Hierbij wordt ook aandacht besteed aan de doelstelling van de twee soorten opdrachten die onderscheiden kunnen worden, namelijk assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid¹.
 - *Reikwijdte van het Stramien*: dit hoofdstuk onderscheidt assurance-opdrachten van andere opdrachten, zoals adviesopdrachten.
 - *Opdrachtaanvaarding*: dit hoofdstuk zet de kenmerken uiteen waaraan voldaan moet zijn voordat een accountant een assurance-opdracht kan aanvaarden.

¹ Assurance-opdrachten die met name betrekking hebben op historische financiële informatie worden controles genoemd wanneer zij zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en worden beoordelingen genoemd wanneer zij zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

- *Elementen van een assurance-opdracht*: dit hoofdstuk omschrijft de vijf elementen van assurance-opdrachten, die door een accountant worden uitgevoerd:
 - de betrokkenheid van drie partijen;
 - een object van onderzoek;
 - criteria;
 - assurance-informatie; en
 - een assurance-rapport.

Verder geeft het de belangrijke verschillen aan tussen assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (deze zijn ook uiteengezet in de Bijlage). Tenslotte wordt in dit hoofdstuk ook nog aandacht besteed aan bijvoorbeeld de aanzienlijke verscheidenheid aan objecten van onderzoek van assurance-opdrachten, de vereiste kenmerken voor toepasbare criteria, de rol die risicoanalyse en materieel belang spelen binnen assurance-opdrachten en de wijze waarop de conclusies in elk van de twee soorten assurance-opdrachten worden geformuleerd.

- *Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant*: in dit hoofdstuk worden de gevolgen besproken van de (oneigenlijke) betrokkenheid van een accountant bij een object van onderzoek.

Ethische uitgangspunten

4. Accountants die assurance-opdrachten uitvoeren zijn gebonden aan de Verordening gedragscode waarin fundamentele ethische uitgangspunten voor accountants zijn vastgelegd en aan dit Stramien en de Standaarden.
5. Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden" vermeldt de fundamentele ethische uitgangspunten waaraan alle accountants zich dienen te houden, waaronder:
 - a. integriteit;
 - b. objectiviteit;
 - c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. geheimhouding; en
 - e. professioneel gedrag.

6. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid voor accountants, bevatten een conceptuele benadering met betrekking tot onafhankelijkheid die voor elke assurance-opdracht rekening houdt met bedreigingen voor de onafhankelijkheid, waarborgen en het algemeen belang. Ze stellen eisen aan accountantspraktijken en accountantsafdelingen, alsmede aan leden van opdrachtteams dat zij omstandigheden en verhoudingen vaststellen en evalueren die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid en dat zij adequate waarborgen treffen om deze bedreigingen weg te nemen of ze te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.

Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht

7. Een "assurance-opdracht" is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.
8. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de criteria op het object van onderzoek. Als voorbeelden zijn te noemen:
 - de verwerking, de waardering, de presentatie en de toelichting die in financiële overzichten worden weergegeven (de uitkomst) zijn het gevolg van de toepassing van een stelsel van financiële verslaggeving met betrekking tot verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals bijvoorbeeld de IFRS of Titel 9 boek 2 BW, (de criteria), op de financiële positie, de financiële resultaten en de kasstromen (het object van onderzoek).
 - een bewering omtrent de effectiviteit van het systeem van interne beheersingsmaatregelen (de uitkomst) is het gevolg van de toepassing van een kader voor het evalueren van de effectiviteit van een systeem van interne beheersingsmaatregelen zoals bijvoorbeeld COSO² of CoCo³, (de criteria), op het systeem van interne beheersingsmaatregelen of een proces (het object van onderzoek).

In het vervolg van het Stramien zal het begrip "informatie omtrent het object van onderzoek" worden gehanteerd om de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van een object van onderzoek aan te geven. Conform dit begrip "informatie omtrent het object van onderzoek" verzamelt de accountant toereikende assurance-informatie die hem een redelijke grondslag biedt voor het formuleren van een conclusie in een assurance-rapport.

² "Internal Control - Integrated Framework" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³ "Guidance on Assessing Control - The CoCo Principles" Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

9. Informatie omtrent het object van onderzoek kan onvoldoende of onjuist zijn weergegeven binnen de context van het object van onderzoek en de criteria en kan om die reden een onjuiste voorstelling van zaken geven die mogelijk van materieel belang is, bijvoorbeeld wanneer financiële overzichten van een entiteit niet een getrouw beeld geven van de financiële positie, van de financiële resultaten en van de kasstromen in overeenstemming met het toepasselijke verslaggevingsstelsel of wanneer een bewering van een entiteit dat haar systeem van interne beheersingsmaatregelen effectief is, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten volgens COSO of CoCo getrouw is weergegeven.
10. Bij sommige assurance-opdrachten wordt de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek uitgevoerd door de verantwoordelijke partij en is de informatie omtrent het object van onderzoek voor de beoogde gebruikers beschikbaar in de vorm van een bewering door de verantwoordelijke partij. Deze opdrachten worden 'assertion based-opdrachten' genoemd. Bij andere assurance-opdrachten zal de accountant direct de evaluatie of wel de toetsing van het object van onderzoek uitvoeren, dan wel een bevestiging ontvangen van de verantwoordelijke partij die de evaluatie of de toetsing heeft uitgevoerd, die niet beschikbaar is voor de beoogde gebruikers. De informatie omtrent het object van onderzoek wordt dan in het assurance-rapport aan de beoogde gebruikers verschaft. Deze opdrachten worden 'direct reporting-opdrachten' genoemd.
11. Op grond van dit Stramien mogen twee soorten van assurance-opdrachten door een accountant worden uitgevoerd: de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht⁴ als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.

Reikwijdte van het stramien

12. Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de bovengenoemde definitie (en daardoor ook niet vallen onder dit Stramien) zijn onder meer:

⁴ Onder de omstandigheden van de opdracht worden begrepen de opdrachtaanvaarding, waaronder de vaststelling of het een opdracht betreft tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht betreft tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de kenmerken van het object van onderzoek, de te hanteren criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving, en overige zaken zoals gebeurtenissen, transacties, voorwaarden en gebruiken die invloed van betekenis kunnen hebben op de opdracht.

- opdrachten die vallen onder de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie of andere informatie.
 - het verzorgen van belastingaangiften waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft.
 - consultancy- en adviesopdrachten⁵, zoals managementadviezen en belastingadviezen.
13. Een assurance-opdracht kan een onderdeel vormen van een ruimere opdracht, bijvoorbeeld wanneer binnen een adviesopdracht met betrekking tot een bedrijfsovername tevens gevraagd wordt zekerheid te verschaffen omtrent historische of toekomstige financiële informatie. In dergelijke situaties heeft dit Stramien alleen betrekking op het assurance-gedeelte van de opdracht.
14. De onderstaande opdrachten die wel kunnen voldoen aan de definitie van paragraaf 7 van dit stramien behoeven niet volgens dit Stramien te worden uitgevoerd:
- a. opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen en overige aangelegenheden; en
 - b. opdrachten waarin wordt gevraagd om deskundige oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, indien elk van de onderstaande punten van toepassing is:
 - (i) deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - (ii) het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt is uitdrukkelijk beperkt tot slechts de beoogde gebruikers die in het rapport zijn genoemd;
 - (iii) op grond van een schriftelijke afspraak met de genoemde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - (iv) de opdracht wordt in het rapport van de accountant aangemerkt als niet zijnde een assurance-opdracht.

⁵ Bij adviesopdrachten maakt de accountant gebruik van zijn technische vaardigheden, opleiding, waarnemingen, ervaring en kennis van het adviesproces. Het adviesproces is een analytisch proces dat met name bestaat uit een combinatie van activiteiten met betrekking tot: het bepalen van de doelstelling, het onderzoeken van feiten, het definiëren van problemen en mogelijkheden, het evalueren van alternatieven, het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief de te nemen stappen, het bespreken van de uitkomsten en in sommige gevallen het invoeren en het verlenen van de nazorg. Indien een rapport wordt uitgebracht, gebeurt dit gewoonlijk schriftelijk in de vorm van een verslag (of een 'long form'-rapport). Gewoonlijk zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen ten behoeve van de opdrachtgever. De aard en de reikwijdte van de werkzaamheden worden bepaald door de overeenkomst tussen de accountant en de opdrachtgever. Iedere vorm van dienstverlening die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen adviesopdracht maar een assurance-opdracht.

Rapportage over opdrachten die geen assurance-opdrachten zijn

15. Een accountant die een rapport uitbrengt over een opdracht die geen assurance-opdracht is volgens de reikwijdte van dit Stramien zal dat rapport op duidelijke wijze onderscheiden van een assurance-rapport. Om de gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:
 - de indruk te wekken dat het rapport in overeenstemming is met dit Stramien, met de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten of met de Standaarden voor Assurance-opdrachten.
 - het ten onrechte hanteren van de woorden "zekerheid", "controle" of "beoordeling".
 - het opnemen van een uitspraak die redelijkerwijs ten onrechte zou kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.
16. De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen dat de uitgangspunten van dit Stramien van toepassing zijn op een opdracht waarbij er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij, maar waarbij aan alle andere vereisten van de Standaarden is voldaan. In die gevallen neemt de accountant een vermelding op dat het gebruik van het rapport is beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Oprichtaanvaarding

17. Een accountant aanvaardt een assurance-opdracht slechts indien zijn bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden van de opdracht er op wijst dat:
 - a. aan alle ethische normen, zoals deskundigheid en zorgvuldigheid, onafhankelijkheid en integriteit wordt voldaan, en
 - b. de opdracht elk van de onderstaande kenmerken omvat:
 - (i) het object van onderzoek is geschikt;
 - (ii) de criteria die worden gehanteerd zijn toepasbaar en beschikbaar voor de beoogde gebruikers;
 - (iii) de accountant heeft toegang tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen;
 - (iv) de conclusie van de accountant zal, in de vorm die van toepassing is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en

- (v) de accountant is er van overtuigd dat de opdracht een rationeel doel dient. Indien er een aanzienlijke beperking bestaat met betrekking tot de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant (zie paragraaf 55 van dit Stramien) dient de opdracht waarschijnlijk geen rationeel doel. Bovendien mag de accountant dan veronderstellen dat de opdrachtgever de bedoeling heeft zijn naam op een oneigenlijke wijze in verband te brengen met het object van onderzoek.

Specifieke Standaarden kunnen extra eisen stellen waaraan moet zijn voldaan voordat een opdracht wordt aanvaard.

18. Indien een mogelijke opdracht niet kan worden aanvaard als een assurance-opdracht omdat zij niet alle kenmerken van de vorige paragraaf omvat, kan de opdrachtgever een andere opdracht formuleren die tegemoetkomt aan de behoeften van de beoogde gebruikers. Als voorbeelden zijn te noemen:
 - a. indien de oorspronkelijke criteria niet toepasbaar waren kan alsnog een assurance-opdracht worden uitgevoerd indien:
 - (i) de opdrachtgever een bepaald aspect van het oorspronkelijke object van onderzoek kan aangeven waarop deze criteria wel toepasbaar zijn en de accountant een assurance-opdracht kan uitvoeren met betrekking tot dat aspect als een op zichzelf staand object van onderzoek. In die gevallen vermeldt het assurance-rapport duidelijk dat het geen betrekking heeft op het oorspronkelijke object van onderzoek als geheel; of
 - (ii) er alternatieve criteria worden gekozen of ontwikkeld die wel toepasbaar zijn op het oorspronkelijke object van onderzoek.
 - b. de opdrachtgever kan vragen om een andere dan een assurance-opdracht te aanvaarden, bijvoorbeeld een adviesopdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.
19. Wanneer een accountant een assurance-opdracht heeft aanvaard mag hij deze niet veranderen in een andere dan een assurance-opdracht of van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid tenzij er sprake is van een redelijke rechtvaardiging hiervoor. Een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers of een misverstand over de aard van de opdracht zal in het algemeen een verzoek tot wijziging van een opdracht rechtvaardigen. Indien een dergelijke wijziging tot stand komt zal de accountant de informatie die hij voorafgaand aan die wijziging heeft verkregen niet buiten beschouwing laten.

Elementen van een assurance-opdracht

20. De volgende elementen van een assurance-opdracht worden in dit hoofdstuk besproken:
- a. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
 - b. een geschikt object van onderzoek;
 - c. toepasbare criteria;
 - d. toereikende assurance-informatie; en
 - e. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Drie partijen

21. Bij een assurance-opdracht zijn drie afzonderlijke partijen betrokken: een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers.
22. De verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers kunnen tot verschillende entiteiten of tot dezelfde entiteit behoren. Als voorbeeld voor de laatste situatie kan in een structuur met twee bestuurslagen de Raad van Commissarissen zekerheid willen verkrijgen omtrent de informatie die wordt verschaft door de Raad van Bestuur van de entiteit. De verhouding tussen de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruiker dient gezien te worden in de context van een specifieke opdracht en kan verschillen van de meer traditioneel bestaande verantwoordelijkheidslijnen. Zo kan bijvoorbeeld het bestuur van een entiteit (als beoogd gebruiker) een accountant een assurance-opdracht laten uitvoeren met betrekking tot een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit waarvoor het management op een lager niveau (de verantwoordelijke partij) direct verantwoordelijk is maar waarvoor het bestuur de eindverantwoordelijkheid draagt.

Accountant

- 23.
- 24.

De verantwoordelijke partij

25. De verantwoordelijke partij is degene (of degenen) die:
- a. in een direct reporting-opdracht verantwoordelijk is voor het object van onderzoek; of

- b. in een assertion based-opdracht verantwoordelijk is voor de informatie omtrent het object van onderzoek (de bewering) en verantwoordelijk kan zijn voor het object van onderzoek. Een voorbeeld waarin de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor zowel de informatie omtrent het object van onderzoek als het object van onderzoek is de situatie waarin een entiteit een accountant een assurance-opdracht laat uitvoeren inzake een rapport dat zij heeft opgesteld over haar eigen handelwijze met betrekking tot duurzaamheid. Een voorbeeld waarin de verantwoordelijke partij wel verantwoordelijk is voor de informatie omtrent het object van onderzoek maar niet voor het object van onderzoek zelf is de situatie waarin een overheidsinstantie een accountant een assurance-opdracht laat uitvoeren inzake een rapport over de handelwijze met betrekking tot duurzaamheid van een private onderneming dat deze instantie heeft opgesteld en dat aan beoogde gebruikers ter beschikking zal worden gesteld.

De verantwoordelijke partij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever).

26. De verantwoordelijke partij verstrekt gewoonlijk aan de accountant een schriftelijke weergave waarin het object van onderzoek wordt geëvalueerd en getoetst aan de vastgestelde criteria ongeacht of die als een bewering aan de beoogde gebruikers ter beschikking zal worden gesteld. In een direct reporting-opdracht zal de accountant een dergelijke weergave wellicht niet kunnen krijgen wanneer de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij.

Beoogde gebruikers

27. De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige.
28. Wanneer dit praktisch uitvoerbaar is wordt het assurance-rapport gericht aan alle beoogde gebruikers. De accountant is mogelijk niet in staat alle personen te noemen die het assurance-rapport zullen lezen, met name wanneer een groot aantal personen daartoe toegang heeft. In die situaties, met name wanneer mogelijke lezers een breed scala van belangen hebben bij het object van onderzoek, kan de kring van beoogde gebruikers worden beperkt tot de belangrijkste stakeholders met duidelijke en gemeenschappelijke belangen. Beoogde gebruikers kunnen op verschillende manieren worden bepaald bijvoorbeeld op grond van een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever, of op grond van de wet.
29. Wanneer dit praktisch uitvoerbaar is worden de beoogde gebruikers of vertegenwoordigers daarvan door de accountant en de verantwoordelijke partij (en de opdrachtgever wanneer dat een andere is) betrokken bij de vaststelling van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen is de accountant echter:

- a. verantwoordelijk voor het vaststellen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden; en
- b. verplicht verder in te gaan op alles wat onder zijn aandacht komt waarvan hij zich af moet vragen of het zou moeten leiden tot een aanpassing van materieel belang in de informatie omtrent het object van onderzoek.

Dit geldt niet voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden die uitmonden in een rapportering van bevindingen op basis van uitgevoerde werkzaamheden in plaats van in een conclusie.

30. In sommige gevallen leggen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers of regelgevende instanties) aan de verantwoordelijke partij (of aan de opdrachtgever wanneer dat een andere is) de verplichting op of verzoeken deze een assurance-opdracht te laten uitvoeren voor een specifiek doel. Indien opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel overweegt de accountant in het assurance-rapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of tot dat doel.

Object van onderzoek

31. Het object van onderzoek en de informatie omtrent het object van onderzoek van een assurance-opdracht kunnen veel vormen aannemen zoals:
 - financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld historische of toekomstige financiële positie, financiële resultaten en kasstromen) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals deze zijn weergegeven in de financiële overzichten
 - niet-financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld de prestaties van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de belangrijkste indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit;
 - fysieke kenmerken (bijvoorbeeld de omvang van een beschikbare capaciteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een document waarin de gedetailleerde beschrijving daarvan is opgenomen;
 - systemen en processen (bijvoorbeeld het interne beheersingssysteem of het geautomatiseerde systeem van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een bewering over de effectiviteit;
 - gedrag (bijvoorbeeld corporate governance, naleving van regelgeving, personeelsbeleid) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een verklaring over de naleving of een verklaring over de effectiviteit.

32. Objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, waaronder de mate waarin de informatie daarover kwalitatief dan wel kwantitatief is, objectief dan wel subjectief is, historisch dan wel toekomstig is en betrekking heeft op een bepaald moment dan wel op een bepaalde periode. Deze kenmerken zijn van invloed op:
- de nauwkeurigheid waarmee het object van onderzoek kan worden geëvalueerd of kan worden getoetst aan criteria; en
 - de overtuigingskracht van de beschikbare informatie.

Het assurance-rapport geeft aan welke kenmerken van bijzondere betekenis zijn voor de beoogde gebruikers.

33. Een geschikt object van onderzoek:
- is identificeerbaar en kan op eenduidige wijze worden geëvalueerd of worden getoetst aan de vastgestelde criteria; en
 - is van zodanige aard dat de informatie daarover onderworpen kan worden aan procedures voor het verzamelen van toereikende informatie om een conclusie met een redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

Criteria

34. Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, die voor presentatie en toelichting. Criteria kunnen formeel zijn, bijvoorbeeld bij het opmaken van financiële overzichten waar ze kunnen bestaan uit de International Financial Reporting Standards (IFRS) of Titel 9 Boek 2 BW; bij het rapporteren over interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria bestaan uit een bestaand kader voor interne beheersingsmaatregelen of uit individuele doelstellingen voor beheersing die specifiek zijn ontwikkeld ten behoeve van de opdracht; bij het rapporteren over naleving kunnen de criteria bestaan uit de van toepassing zijnde wet, regelgeving of overeenkomst. Voorbeelden van minder formele criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een afgesproken prestatieniveau (zoals het aantal keren dat een bepaalde commissie jaarlijks behoort te vergaderen).
35. Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van vakkundige oordeelsvorming. Zonder een referentiekader dat wordt verschaft door toepasbare criteria laat elke conclusie de mogelijkheid open voor een eigen uitleg en voor misverstand. Toepasbare criteria zijn contextgevoelig, dat wil zeggen dat ze van toepassing zijn voor de omstandigheden van de opdracht. Zo kan de ene verantwoordelijke partij het aantal klachten van klanten kiezen dat tot duidelijke tevredenheid van de klant is afgehandeld wanneer de klanttevredenheid het object van onderzoek is; een an-

dere verantwoordelijke partij zou het aantal herhalingsaankopen kunnen nemen in de drie maanden na de eerste aankoop.

36. Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken:
- a. relevantie: relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
 - b. volledigheid: criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voorzover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting;
 - c. betrouwbaarheid: betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, presentatie en toelichting wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
 - d. neutraliteit: neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
 - e. begrijpelijkheid: begrijpelijke criteria dragen bij aan trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

De evaluatie of toetsing van een object van onderzoek op basis van de verwachtingen, oordeelsvorming of individuele ervaringen van de accountant zelf vormen geen toepasbare criteria.

37. De accountant maakt een inschatting van de toepasbaarheid van criteria voor een bepaalde opdracht door te beoordelen of zij voldoen aan de bovengenoemde kenmerken. Het relatieve belang van elk van de kenmerken voor een bepaalde opdracht is een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Criteria kunnen generiek zijn dan wel specifiek zijn ontwikkeld. Onder generieke criteria worden de criteria verstaan die onderdeel uitmaken van wetten en regelgeving of die zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming. Onder specifiek ontwikkelde criteria worden de criteria verstaan die zijn ontwikkeld voor het doel van de opdracht. Of criteria generiek dan wel specifiek ontwikkeld zijn is van invloed op de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren om de toepasbaarheid van de criteria voor een bepaalde opdracht te beoordelen.
38. Het is noodzakelijk dat de criteria beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers zodat zij kunnen begrijpen hoe het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst. Criteria zijn in één of meer van de volgende vormen toegankelijk voor de beoogde gebruikers:
- a. doordat ze openbaar zijn;
 - b. door ze op duidelijke wijze op te nemen in de presentatie van de informatie omtrent het object van onderzoek;
 - c. door ze op duidelijke wijze op te nemen in het assurance-rapport;

- d. doordat ze algemeen bekend zijn, bijvoorbeeld het weergeven van tijdregistratie in uren en minuten.

Criteria zijn soms alleen beschikbaar voor specifieke beoogde gebruikers, zoals contractvoorwaarden of criteria die zijn uitgevaardigd door een vereniging binnen een bedrijfstak en die beschikbaar zijn voor gebruikers binnen die bedrijfstak. Wanneer bepaalde criteria alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen betrekking hebben op een bepaald doel wordt het gebruik van het assurance-rapport beperkt tot die gebruikers of tot dat doel⁶.

Assurance-informatie

39. De accountant maakt een planning van een assurance-opdracht en voert deze uit met een professioneel-kritische instelling om toereikende informatie te verkrijgen over de vraag of in het object van onderzoek geen onjuistheden van materieel belang voorkomen. De accountant houdt rekening met het materieel belang, met het opdrachtrisico en met de kwantiteit en de kwaliteit van de beschikbare informatie bij de planning en de uitvoering van de opdracht, met name bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van de informatie.

Professioneel-kritische instelling

40. De accountant maakt een planning van een assurance-opdracht en voert deze uit met een professioneel-kritische instelling waarbij hij zich realiseert dat er omstandigheden kunnen bestaan die er toe leiden dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat. Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij. Zo is voor de accountant gedurende de uitvoering van de opdracht een professioneel-kritische instelling nodig om het risico terug te dringen van het over het hoofd zien van verdachte omstandigheden, van het te veel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen en van het uitgaan van verkeerde veronderstellingen bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van informatie en het evalueren van de uitkomsten daarvan.

⁶

Indien er beperkingen gelden voor het assurance-rapport omdat het alleen bedoeld is voor de genoemde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling betekent het ontbreken van een vermelding van deze beperking tot een bepaalde lezer of doelstelling nog niet dat de accountant wettelijk aansprakelijk is met betrekking tot deze lezer of deze doelstelling. Of er sprake is van wettelijke aansprakelijkheid hangt in elk afzonderlijk geval af van de juridische omstandigheden en van de geldende rechtspraak.

41. Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken en de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen. De accountant beoordeelt echter wel de betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal wordt gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films, digitale en andere elektronische informatie, en indien van belang ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.

Toereikende informatie

42. Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van informatie en het nut van de verkregen informatie. De hoeveelheid benodigde informatie wordt beïnvloed door zowel het risico dat de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat (hoe groter het risico, des te meer informatie normaliter nodig is) als ook de kwaliteit van die informatie (hoe beter de kwaliteit, des te minder er nodig is). Daarom bestaat er een relatie tussen de begrippen voldoende en geschikt. Het verkrijgen van alleen maar een grotere hoeveelheid informatie kan de slechte kwaliteit daarvan niet compenseren.
43. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de aard en de herkomst daarvan en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder zij is verkregen. Er kunnen algemeen geldende uitspraken worden gedaan over de betrouwbaarheid van de verschillende soorten van informatie; er kunnen echter op deze algemene regels belangrijke uitzonderingen bestaan. Zelfs wanneer informatie wordt verkregen vanuit bronnen buiten de entiteit kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van de verkregen informatie aantasten. Zo kan informatie die is verkregen van een onafhankelijke externe bron onbetrouwbaar zijn wanneer deze bron niet deskundig is. Rekeninghoudend met deze mogelijke uitzonderingen kunnen de volgende algemeen geldende regels omtrent de betrouwbaarheid van informatie nuttig zijn:
- informatie is betrouwbaarder wanneer zij wordt verkregen van onafhankelijke bronnen buiten de entiteit dan wanneer verkregen uit bronnen binnen de entiteit;
 - informatie die intern wordt ontwikkeld is betrouwbaarder wanneer de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen effectief zijn;
 - informatie die direct door de accountant wordt verkregen (bijvoorbeeld de eigen waarneming dat een beheersingsmaatregel wordt toegepast) is betrouwbaarder dan indirecte of afgeleide informatie (bijvoorbeeld door navraag te doen naar het toepassen van een beheersingsmaatregel);
 - informatie is betrouwbaarder wanneer deze is vastgelegd op papier, in elektronische vorm of op een andere gegevensdrager dan mondeling verkregen informatie (een schriftelijke vastlegging die tijdens een vergadering is gemaakt is betrouwbaarder dan een mondelinge weergave achteraf over de besproken onderwerpen);

- informatie die wordt verkregen op basis van originele stukken is betrouwbaarder dan die uit fotokopieën of faxen.
44. De accountant zal in het algemeen meer zekerheid ontleen aan met elkaar overeenkomende informatie die is verkregen vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is dan aan gegevens uit een op zichzelf staande informatiebron. Daarnaast kan het verkrijgen van informatie uit verschillende bronnen of van verschillende aard een aanwijzing zijn voor het niet betrouwbaar zijn van bepaalde informatie. Zo kan bevestigende informatie, die wordt verkregen vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit, de zekerheid versterken die de accountant ontleent aan een bevestiging van de verantwoordelijke partij. Anderzijds beoordeelt de accountant, wanneer de informatie vanuit de ene bron niet overeenkomt met die vanuit de andere bron, welke aanvullende werkzaamheden voor het verzamelen van informatie nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.
 45. Bij het verkrijgen van toereikende informatie is het in het algemeen moeilijker om zekerheid te verkrijgen over de informatie omtrent het object van onderzoek wanneer deze betrekking heeft op een periode dan wanneer deze betrekking heeft op een moment. Daarnaast zijn conclusies die worden getrokken over processen gewoonlijk beperkt tot de periode waarop de opdracht betrekking heeft; de accountant doet geen uitspraak over de vraag of het proces ook na deze periode zal blijven functioneren op de manier zoals die is omschreven.
 46. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van informatie en het nut van de verkregen informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om een procedure ter verkrijging van informatie achterwege te laten wanneer daarvoor geen alternatieven bestaan. De accountant maakt gebruik van zijn vakkundige oordeelsvorming en heeft een professioneel-kritische instelling indien hij de kwantiteit en de kwaliteit van de informatie en de toereikendheid daarvan beoordeelt ter onderbouwing van zijn assurance-rapport.

Materieel belang

47. Het materieel belang speelt een belangrijke rol bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Bij het beoordelen van het materieel belang zal de accountant begrijpen en inschatten welke factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Indien bijvoorbeeld de vastgestelde criteria de mogelijkheid bieden om de informatie over het object van onderzoek op verschillende manieren weer te geven, beoordeelt de accountant op welke wijze de gekozen weergave de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Het materieel belang wordt beoordeeld binnen de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zoals het relatieve belang, de aard

en de omvang van het effect van deze factoren op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, en van de belangen van de beoogde gebruikers. De inschatting van het materieel belang en het relatieve belang van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zijn bij een specifieke opdracht ter beoordeling van de accountant.

Oprachtrisiko

48. Het opdrachtrisiko is het risico dat de accountant een onjuiste conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat⁷. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid reduceert de accountant het opdrachtrisiko tot een aanvaardbaar laag niveau onder de omstandigheden van een dergelijke opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisiko tot een niveau dat aanvaardbaar is onder de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. Het niveau van het opdrachtrisiko van een assurance-opdracht ligt voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoger dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid op grond van verschillen in aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is de combinatie van aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie voor de accountant echter ten minste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen als basis voor een negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het verkregen niveau van zekerheid geacht worden het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het object van onderzoek in duidelijke mate te kunnen versterken.
49. Over het algemeen bestaat het opdrachtrisiko uit de volgende componenten, hoewel niet elk van deze componenten noodzakelijkerwijs bij alle assurance-opdrachten aanwezig of van betekenis hoeven te zijn:
- het risico dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat. Dit risico bestaat uit:

⁷ (a) Dit omvat ook het risico dat de accountant, in de direct reporting-opdrachten waar de informatie omtrent het object van onderzoek alleen is weergegeven in zijn conclusie, onterecht concludeert dat het object van onderzoek in alle van materieel belang zijnde opzichten voldoet aan de criteria, bijvoorbeeld: "Onze conclusie is dat het stelsel van interne beheersing in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief is volgens de criteria XYZ." (b) Naast het opdrachtrisiko heeft de accountant ook het risico dat hij een onjuiste conclusie verstrekt indien de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden van materieel belang bevat, en de risico's van het verliezen van een rechtszaak, van negatieve publiciteit of van andere gebeurtenissen die voortvloeien uit zijn betrokkenheid bij een object van onderzoek waarover hij heeft gerapporteerd. Deze risico's maken deel uit van het opdrachtrisiko

- (i) inherent risico: de gevoeligheid van de informatie omtrent het object van onderzoek voor afwijkingen van materieel belang, in de veronderstelling dat er geen beheersingsmaatregelen bestaan die daarop betrekking hebben; en
 - (ii) intern beheersingsrisico: het risico dat een onjuistheid van materieel belang die zich zou kunnen voordoen niet tijdig door daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen wordt voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd. Indien het interne beheersingsrisico relevant is voor het object van onderzoek zal er altijd een bepaalde mate van intern beheersingsrisico bestaan op grond van inherente beperkingen in de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen; en
- b. het ontdekkingsrisico: het risico dat de accountant een bestaande afwijking van materieel belang niet zal ontdekken.

De mate waarin de accountant met elk van deze componenten rekening houdt, wordt beïnvloed door de omstandigheden van de opdracht, met name door de aard van het object van onderzoek en door de vraag of een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd.

Aard, tijdsfasering en omvang van procedures voor het verzamelen van informatie

50. De exacte aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures voor het verzamelen van informatie zullen van opdracht tot opdracht verschillen. Theoretisch is een oneindig aantal variaties in deze procedures mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig uiteen te zetten. De accountant zal proberen ze duidelijk en ondubbelzinnig toe te lichten en gebruikt de vorm die van toepassing is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke dan wel een beperkte mate van zekerheid⁸.
51. 'Redelijke mate van zekerheid' is een begrip dat betrekking heeft op het verzamelen van informatie die de accountant nodig heeft voor het trekken van een conclusie over de informatie omtrent het object van onderzoek als geheel. Om een positief geformuleerde conclusie te kunnen formuleren die nodig is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het noodzakelijk dat de accountant toereikende informatie verkrijgt als onderdeel van een zich herhalend systematisch proces waarin zijn begrepen:

⁸

Wanneer de informatie omtrent het object van onderzoek is weergegeven in een aantal aspecten kunnen voor elk aspect afzonderlijke conclusies worden verstrekt. Omdat elk van deze conclusies niet gebaseerd hoeft te zijn op procedures voor het verzamelen van assurance-informatie van hetzelfde niveau wordt iedere conclusie afzonderlijk op een zodanige wijze geformuleerd dat deze past bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een beperkte mate van zekerheid.

- a. het verkrijgen van kennis omtrent het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht waaronder, afhankelijk van het object van onderzoek, het verkrijgen van kennis omtrent de interne beheersingsmaatregelen;
 - b. het op basis van deze kennis inschatten van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek materiële onjuistheden vertoont;
 - c. het inspelen op de ingeschatte risico's, waaronder het ontwikkelen van een algehele aanpak, en het bepalen van aard, tijdsfasering en omvang van overige werkzaamheden;
 - d. het uitvoeren van overige werkzaamheden die duidelijk zijn gekoppeld aan de gesignaleerde risico's, waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze overige werkzaamheden omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder het verkrijgen van bevestigende informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke effectiviteit van de beheersingsmaatregelen; en
 - e. het evalueren van de toereikendheid van de informatie.
52. 'Redelijke mate van zekerheid' is minder dan absolute zekerheid. Het is vrijwel nooit te realiseren of uit kostenoverwegingen nuttig het opdrachtrisico tot nul te reduceren. Dit als gevolg van bijvoorbeeld de volgende factoren:
- het gebruikmaken van deelwaarnemingen bij het testen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;
 - het feit dat veel van de controle-informatie waarover de accountant beschikt iets aannemelijk maakt, maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het gebruikmaken van afwegingen bij het verzamelen en evalueren van de informatie en bij het trekken van conclusies die op die informatie zijn gebaseerd;
 - in bepaalde gevallen de kenmerken van het object van onderzoek bij evalueren of berekenen ten opzichte van de vastgestelde criteria.
53. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet gebruik worden gemaakt van assurancevaardigheden en -technieken en van het verzamelen van toereikende informatie als een onderdeel van een zich herhalend systematisch proces dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn aard, tijdsfasering en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van toereikende informatie echter met opzet beperkt ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Voor sommige objecten van onderzoek kunnen er specifieke uitspraken bestaan die aanwijzingen geven voor procedures voor het verzamelen van toereikende informatie voor een opdracht tot het verkrijgen van

een beperkte mate van zekerheid. De Standaard 2400, "Opdrachten voor het beoordelen van financiële overzichten" bepaalt bijvoorbeeld dat toereikende informatie voor beoordelingen van financiële overzichten in de eerste plaats wordt verkregen door middel van cijferanalyse en het inwinnen van inlichtingen. Bij het ontbreken van goede verklaringen zullen de procedures voor het verzamelen van toereikende informatie afhangen van de omstandigheden van de opdracht en wel met name van het object van onderzoek en van de behoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, alsmede van de beperkingen die worden opgelegd door de beschikbare tijd en middelen. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid onderzoekt de accountant, indien hij iets ontdekt op grond waarvan hij zich afvraagt of er een aanpassing van materieel belang in de desbetreffende informatie dient te worden aangebracht, deze zaak door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met een zodanige diepgang dat hij in staat is daarover te rapporteren.

Kwantiteit en kwaliteit van de beschikbare informatie

54. De kwantiteit en kwaliteit van de beschikbare informatie wordt beïnvloed door:
- de kenmerken van het object van onderzoek en de informatie daarover. Wanneer de informatie omtrent het object van onderzoek bijvoorbeeld toekomstgericht is mag worden verwacht dat daarover minder objectieve informatie beschikbaar is dan wanneer het historische informatie betreft (zie paragraaf 32 van dit Stramien); en
 - andere omstandigheden van de opdracht dan de kenmerken van het object van onderzoek, indien redelijkerwijs aanwezig geachte informatie niet beschikbaar is, bijvoorbeeld ten gevolge van het moment waarop de accountant is aangesteld, de documentatierichtlijn van de entiteit voor het bewaren van documentatie of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

In het algemeen maakt de beschikbare assurance-informatie iets aannemelijk, maar verschaft meestal geen sluitend bewijsmateriaal.

55. Een goedkeurende conclusie kan niet worden getrokken voor welk soort assurance-opdracht dan ook wanneer er een materiële beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant, dat wil zeggen wanneer:
- de omstandigheden de accountant belemmeren de informatie te verkrijgen die nodig is om het opdrachtrisico te reduceren tot het aanvaardbare niveau; of
 - de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever een beperking oplegt die de accountant belemmert de informatie te verkrijgen die nodig is om het opdrachtrisico te reduceren tot het aanvaardbare niveau.

Het assurance-rapport

56. De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die de zekerheid tot uitdrukking brengt welke is verkregen over de informatie omtrent het object van onderzoek. Standaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten schrijven basiselementen voor assurance-rapporten voor. Daarnaast overweegt de accountant of er andere verantwoordelijkheden bestaan met betrekking tot de rapportering, waaronder de communicatie met de organen belast met governance indien dit van toepassing is.
57. In een 'assertion-based'-opdracht kan de conclusie van de accountant worden geformuleerd in één van de onderstaande vormen:
- door te refereren aan de bewering van de verantwoordelijke partij (bijvoorbeeld "Onze conclusie is dat de bewering van de verantwoordelijke partij dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn, juist is weergegeven met de werkelijkheid."); of
 - door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen (bijvoorbeeld "Onze conclusie is dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn.").

In een 'direct reporting-opdracht' wordt de conclusie van de accountant geformuleerd door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen.

58. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen, bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Deze formulering brengt de 'redelijke mate van zekerheid' tot uitdrukking. Wanneer de accountant procedures voor het verzamelen van informatie heeft uitgevoerd die qua aard, tijdsfasering en omvang redelijk zijn op basis van de kenmerken van het object van onderzoek en van andere relevante omstandigheden van de opdracht zoals omschreven in het assurance-rapport, heeft hij toereikende informatie verkregen om het risico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren.
59. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen, bijvoorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Deze formulering brengt de 'beperkte mate van zekerheid' tot uitdrukking die is afgestemd op het niveau van de werkzaamheden voor het verzamelen van informatie die de accountant heeft uitgevoerd op basis van de kenmerken van het object van onderzoek en van andere omstandigheden van de opdracht zoals omschreven in het assurance-rapport.

- 6o. De accountant verstrekt geen goedkeurende conclusie met betrekking tot een assurance-opdracht indien de volgende situaties zich voordoen en de accountant van mening is dat het effect daarvan materieel is of kan zijn:
- a. er is een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant (zie paragraaf 55 van dit Stramien). De accountant verstrekt een niet goedkeurende conclusie of brengt in zijn rapportage tot uitdrukking dat hij zich onthoudt van het trekken van een conclusie afhankelijk van het belang van de beperking. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven;
 - b. in gevallen waarin:
 - (i) een conclusie is geformuleerd over een bewering van de verantwoordelijke partij en deze bewering niet in alle van materieel belang zijnde opzichten juist is weergegeven; of
 - (ii) een conclusie is geformuleerd op een wijze die direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria, en de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat⁹,verstrekt hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie afhankelijk van de mate waarin de beperking materieel of wezenlijk is.
 - c. na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht. De accountant dient dan:
 - (i) een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken indien de niet toepasbare criteria of het oneigenlijke object van onderzoek naar alle waarschijnlijkheid misleidend zijn voor de beoogde gebruikers; of
 - (ii) in alle andere gevallen een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken afhankelijk van de mate waarin de beperking van materieel belang of van wezenlijke invloed is.

In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

⁹

In een dergelijke direct reporting-opdracht, waar de informatie over het object van onderzoek alleen wordt verwoord in de conclusie van de accountant en waar zijn conclusie is dat het object van onderzoek niet in alle van belang zijnde materiële opzichten voldoet aan de criteria, wordt bijvoorbeeld: "Naar ons oordeel is het stelsel van interne beheersing, met uitzondering van [...], in alle materiële opzichten effectief volgens de criteria XYZ" gezien als een beperking (of indien van toepassing als een afkeuring).

Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant

61. Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek indien hij rapporteert over informatie omtrent dat object van onderzoek of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat object van onderzoek. Indien de accountant niet op deze wijze betrokken is, kunnen derden niet uitgaan van verantwoordelijkheid van de accountant. Indien de accountant merkt dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze gebruikt in verband met een object van onderzoek, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen hij moet nemen, zoals het op de hoogte stellen van alle hem bekende derde partijen van het oneigenlijke gebruik van zijn naam, of het inwinnen van juridisch advies.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Dit Stramien is van belang voor alle accountants werkzaam binnen de publieke sector die onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij assurance-opdrachten uitvoeren. Indien accountants werkzaam binnen de publieke sector niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij een assurance-opdracht uitvoeren dienen zij de aanwijzingen van voetnoot 1 in acht te nemen.

Bijlage: Verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid

Deze Bijlage schetst de verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid die in dit Stramien zijn besproken (zie met name de paragrafen waarnaar wordt verwezen).

Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie ¹⁰	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant (Paragraaf 11 van dit Stramien)	<p>Toereikende informatie wordt verkregen als onderdeel van een systematisch proces van de opdracht waarin zijn begrepen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het verkrijgen van kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht; • Het inschatten van de risico's; • Het reageren op de ingeschatte risico's; • Het uitvoeren van overige werkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze overige werkzaamheden omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, het verkrijgen van bevestigende informatie en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke ef- 	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in positieve bewoordingen verstrekte conclusie (Paragraaf 58 van dit Stramien)

¹⁰ Een gedetailleerde behandeling van de eisen die gelden voor het verzamelen van informatie is alleen mogelijk binnen Standaarden voor Assurance-opdrachten met betrekking tot specifieke objecten van onderzoek.

Stramien voor Assurance-opdrachten

		<p>fectiviteit van de beheersingsmaatregelen; en</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het evalueren van de toereikendheid van de informatie. (Paragrafen 51 en 52 van dit Stramien) 	
Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachttrisiko tot een niveau dat aanvaardbaar is rekeninghoudend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant (Paragraaf 11 van dit Stramien)	Toereikende informatie wordt verkregen als een onderdeel van een systematisch proces van de opdracht dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht, maar waarin de procedures met opzet beperkt zijn ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (Paragraaf 53 van dit Stramien)	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in negatieve bewoordingen verstrekte conclusie (Paragraaf 59 van dit Stramien)

<i>Inleiding</i>	1 - 10
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Een controle van financiële overzichten	3 - 9
Ingangsdatum	10
<i>Algehele doelstellingen van de accountant</i>	11 - 12
<i>Definities</i>	13
<i>Vereisten</i>	14 - 24
Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten	14
Professioneel-kritische instelling	15
Professionele oordeelsvorming	16
Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico	17
Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden	18 - 24
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A76
Een controle van financiële overzichten	A1 - A13
Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten	A14 - A17
Professioneel-kritische instelling	A18 - A22
Professionele oordeelsvorming	A23 - A27
Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico	A28 - A52
Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden	A53 - A76

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de algemene verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. Deze standaard stelt in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vast en verklaart de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken. Deze standaard licht tevens de reikwijdte, het gezag en de structuur van de Standaarden toe en bevat vereisten die het geheel van de verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant vaststellen die van toepassing zijn op alle controles, met inbegrip van de verplichting om aan de Standaarden te voldoen. De onafhankelijke accountant zal in het vervolg aangeduid worden als “de accountant”.
2. De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een accountant. Ze moeten voor zover noodzakelijk aan de omstandigheden worden aangepast indien ze worden gebruikt voor controles van overige historische financiële informatie. De Standaarden 200 tot en met 810 behandelen niet de verantwoordelijkheden van de accountant die kunnen bestaan op grond van wet- of regelgeving of anderszins in relatie tot, bijvoorbeeld, de openbare uitgifte van effecten. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de Standaarden zijn vastgelegd. Dienovereenkomstig is het de verantwoordelijkheid van de accountant, hoewel hij bepaalde aspecten in de Standaarden als een hulpmiddel in dergelijke omstandigheden kan ervaren, om te zorgen voor het naleven van alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele verplichtingen.

Een controle van financiële overzichten

3. Het doel van een controle is het versterken van de mate waarin de beoogde gebruikers in de financiële overzichten vertrouwen stellen. Dit wordt bewerkstelligd door het door de accountant tot uitdrukking brengen van een oordeel of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het merendeel van de stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden heeft dat oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven in overeenstemming met dat stelsel. Een overeenkomstig de Standaarden en relevante ethische voorschriften uitgevoerde controle stelt de accountant in staat dat oordeel te vormen. (Zie: Alinea A1)
4. De financiële overzichten die onderworpen zijn aan controle zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van degenen belast met governance. De Standaarden leggen het management of degenen belast met governance geen verantwoor-

delijkheid op en doen geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Echter, een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance, bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die vanuit het oogpunt van de uitvoering van de controle fundamenteel zijn. De controle van de financiële overzichten ontslaat noch het management noch degenen belast met governance van hun verantwoordelijkheden. (Zie: Alinea A2-A11)

5. Als de basis voor het oordeel van de accountant vereisen de Standaarden van de accountant om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid. Dit wordt verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico (d.i. het risico dat een accountant een niet passend oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van het materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Een redelijke mate van zekerheid is echter geen absolute mate van zekerheid omdat er inherente beperkingen ten aanzien van een controle zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder aannemelijk is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie: Alinea A28-A52)
6. Het concept van materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle als bij het evalueren van de invloed van onderkende afwijkingen op de controle en dat ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang, indien aanwezig, op de financiële overzichten hebben.¹ Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van omissies, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen, aangemerkt als van materieel belang indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen. Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie die de gebruikers van de financiële overzichten hebben, alsmede door de omvang en de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide. Het oordeel van de accountant heeft betrekking op de financiële overzichten als geheel, en daarom is de accountant niet verantwoordelijk voor het ontdekken van afwijkingen die niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel.
7. De Standaarden bevatten doelstellingen, vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die zijn opgezet om de accountant te ondersteunen in het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De Standaarden vereisen van de accountant dat hij professionele oordeelsvorming toepast en dat hij tijdens het plannen en uitvoeren van de controle een professioneel-kritische instelling hanteert, waaronder onder meer:

¹ Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle" en Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen".

- Het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten, gebaseerd op het inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit;
 - Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan door het opzetten en implementeren van passende wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's;
 - Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten gebaseerd op conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken.
8. De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht zal afhankelijk zijn van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. (Zie: Alinea A12-A13)
9. De accountant kan ook bepaalde andere communicatie- en rapporterings verantwoordelijkheden hebben jegens gebruikers, management, degenen belast met governance of partijen buiten de entiteit met betrekking tot aangelegenheden die voortkomen uit de controle. Deze kunnen worden vastgesteld door de Standaarden of door de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.²

Ingangsdatum

10. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ³.

Algehele doelstellingen van de accountant

11. De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:
- a. Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en

² Zie bijvoorbeeld Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance" en alinea 43 van Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

- b. Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.
12. In alle gevallen waarin een redelijke mate van zekerheid niet kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring onvoldoende is gezien de omstandigheden en met als doel het rapporteren aan de beoogde gebruikers van de financiële overzichten, vereisen de Standaarden dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt) ⁴, in het geval dat teruggeven mogelijk is onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Definities

13. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a. *Van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving* – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, waar van toepassing, door degenen belast met governance wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde eisen vereist, alsmede:
- (i) Impliciet of expliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
 - (ii) Expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend noodzakelijk geacht in buitengewoon zeldzame omstandigheden.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat het naleven van de door het stelsel gestelde eisen verplicht stelt, maar datgene wat in (i) of (ii) hierboven wordt erkend, niet bevat.

⁴ In de Standaarden wordt enkel de term “teruggeven van de opdracht” gebruikt.

- b. *Controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het oordeel van de accountant wordt gebaseerd. Controle-informatie omvat zowel die informatie die is opgenomen in de administratie die ten grondslag liggen aan de financiële overzichten als andere informatie. In het kader van de Standaarden:
- (i) Geeft het voldoende zijn van controle-informatie de maatstaf van de hoeveelheid controle-informatie aan. De noodzakelijke hoeveelheid controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang, alsmede door de kwaliteit van dergelijke controle-informatie;
 - (ii) Is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie. Dat houdt in de relevantie en de betrouwbaarheid ervan bij het verschaffen van onderbouwing van de conclusies waarop het oordeel van de accountant wordt gebaseerd;
- c. *Controlerisico* – Het risico dat de accountant een niet passend controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico's van een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico;
- d. *Accountant* – De term “accountant” wordt gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de controle uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, waar van toepassing, het kantoor. Daar waar een Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term “opdrachtpartner” in plaats van term “accountant” gebruikt. “Opdrachtpartner” en “kantoor” moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, daar waar dat relevant is;
- e. *Ontdekkingsrisico* – Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau geen afwijking zullen ontdekken die bestaat en die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang zou kunnen zijn;
- f. *Financiële overzichten* – 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 tijdsperiode hebben voorgedaan te communiceren, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term “financiële overzichten” verwijst gewoonlijk naar een complete set van financiële overzichten zoals vastgelegd door de eisen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht;

- g. *Historische financiële informatie* – Informatie die in financiële termen tot uitdrukking wordt gebracht met betrekking tot een specifieke entiteit, in eerste instantie onttrokken aan het administratieve systeem van die entiteit, betreffende economische gebeurtenissen die in verslagperiodes in het verleden hebben plaatsgevonden of betreffende economische situaties of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden;
- h. *Management* – De persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden behoren sommige of allen belast met governance tot het management, bijvoorbeeld leden van een bestuursorgaan, dan wel een eigenaar-bestuurder;
- i. *Afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd item in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die wordt vereist om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude.

Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel dat zij een getrouw beeld geven, bevatten afwijkingen ook aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, naar het oordeel van de accountant, noodzakelijk zijn om de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw te kunnen presenteren, dan wel om een getrouw beeld te geven;

- j. *Uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd* – dat management en, waar van toepassing, degenen belast met governance hebben erkend en begrijpen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Dat houdt de verantwoordelijkheid in:
 - (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 waar dit relevant is.
 - (ii) Voor een zodanige interne beheersing die het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten; en
 - (iii) Om de accountant te voorzien van:
 - a. Toegang tot alle informatie waarvan het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance zich bewust zijn dat die relevant is voor het

- opstellen van de financiële overzichten, zoals de administratie, documentatie en andere aangelegenheden;
- b. Aanvullende informatie die de accountant aan het management en, waar van toepassing, aan degenen belast met governance kan vragen voor het doel van de controle; en
- c. Onbeperkte toegang tot die personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

In het geval van een getrouw-beeld-stelsel voor getrouwe weergave kan (i) hierboven worden geherformuleerd als “voor het opstellen en het getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”, dan wel “voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”.

Het “uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd,” kan ook benoemd worden als het “uitgangspunt”.

- k. *Professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van beschikbare standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de handelwijzen die passend zijn in de omstandigheden van de controleopdracht;
- l. *Professioneel-kritische instelling* – Een houding die een onderzoekende instelling, alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van controle-informatie, omvat;
- m. *Redelijke mate van zekerheid* – In de context van een controle van financiële overzichten, een hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid;
- n. *Risico van een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:
 - (i) *Inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
 - (ii) *Interne beheersingsrisico* – Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt ontdekt en hersteld door de interne beheersing van de entiteit;

- o. *Degenen belast met governance* – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld een beheerder van een vennootschap) die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot degenen belast met governance behoren, bijvoorbeeld leden van een bestuursorgaan van een private of publieke entiteit, die een leidinggevende functie hebben dan wel een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

- 14. De accountant dient de relevante ethische voorschriften na te leven waaronder die voorschriften die betrekking hebben op de onafhankelijkheid in relatie tot controleopdrachten van financiële overzichten. (Zie: Alinea A14-A17)

Professioneel-kritische instelling

- 15. De accountant dient met een professioneel-kritische instelling een controle te plannen en uit te voeren waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A18-A22)

Professionele oordeelsvorming

- 16. De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie: Alinea A23-A27)

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico

- 17. Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie: Alinea A28-A52)

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Voldoen aan Standaarden die relevant zijn voor de controle

18. De accountant dient te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Een Standaard is relevant voor de controle wanneer de Standaard van kracht is en de omstandigheden die door de Standaard worden aangegeven bestaan. (Zie: Alinea A53-A57)
19. De accountant dient inzicht te verwerven in de gehele tekst van een Standaard met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde, de doelstellingen te begrijpen en de vereisten op een passende wijze toe te passen. (Zie: Par A58-A66)
20. De accountant dient in zijn controleverklaring niet te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de controle relevante Standaarden.

Doelstellingen die worden vermeld in individuele Standaarden

21. Om de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken dient de accountant in de relevante Standaarden vermelde doelstellingen te gebruiken bij het plannen en uitvoeren van de controle, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de Standaarden, om: (Zie: Alinea A67-A69)
 - a. Vast te stellen of het noodzakelijk is om, in aanvulling op de vereisten van de Standaarden, ook nog eventuele controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde de in de Standaarden vermelde doelen te bereiken; en (Zie: Alinea A70)
 - b. Te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie: Alinea A71)

Het voldoen aan relevante vereisten

22. Behoudens alinea 23 dient de accountant te voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij in de omstandigheden van de controle:
 - a. De Standaard in zijn geheel niet relevant is; of
 - b. De vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet bestaat. (Zie: Alinea A72-A73)

23. In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om datgene waarop die vereiste gericht is, te bereiken. De noodzaak voor de accountant om van een relevante vereiste af te wijken komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van de vereiste te bereiken. (Zie: Alinea A74)

Het niet bereiken van een doelstelling

24. Wanneer een doelstelling van een relevante Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of dit de accountant ervan weerhoudt de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken en daarmee van de accountant vereist om, overeenkomstig de Standaarden, zijn oordeel aan te passen of de opdracht terug te geven (in het geval dit teruggeven mogelijk is onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving). Het niet bereiken van een doelstelling houdt een belangrijke aanlegenschap in die documentatie vereist overeenkomstig de Standaard 230⁵. (Zie: Alinea A75-A76)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Een controle van financiële overzichten

Reikwijdte van de controle (Zie: Alinea 3)

- A1. Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten behandelt de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een dergelijk oordeel wordt gebruikt bij alle controles van financiële overzichten. Om die reden biedt het oordeel van de accountant geen zekerheid, over bijvoorbeeld de toekomstige levensvatbaarheid van de entiteit, noch over de doelmatigheid dan wel de effectiviteit waarmee het management leiding heeft gegeven aan de entiteit. In sommige rechtsgebieden kunnen van toepassing zijnde wet- of regelgeving echter aan de accountant als eis stellen om een oordeel te geven over andere specifieke aangelegenheden zoals de effectiviteit van de interne beheersing of de mate van consistentie tussen een afzonderlijk verslag van het management en de financiële overzichten. Hoewel de Standaarden vereisten en leidraden met betrekking tot dergelijke aangelegenheden bevatten voor zover deze relevant zijn voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten, zal het voor de accountant vereist zijn verdere werkzaamheden uit te voeren indien hij aanvullende verantwoordelijkheden heeft om dergelijke oordelen te geven.

⁵ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8(c).

Het opstellen van de financiële overzichten (Zie: Alinea 4)

- A2. Wet- of regelgeving kunnen de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance vaststellen in relatie tot de financiële verslaggeving. De omvang van deze verantwoordelijkheden of de wijze waarop zij worden beschreven kunnen evenwel verschillen tussen rechtsgebieden. Ongeacht deze verschillen wordt een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben:
- a. 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 voor zover relevant;
 - b. Voor een zodanige interne beheersing die het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance nodig achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten; en
 - c. Om de accountant te voorzien van:
 - (i) Toegang tot alle informatie waar het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance zich van bewust zijn dat die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - (ii) Aanvullende informatie die de accountant van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance kan vragen voor het doel van de controle; en
 - (iii) Onbeperkte toegang tot die personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.
- A3. Het opstellen van de financiële overzichten door het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance, vereist:
- Het onderkennen van het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving in de context van alle relevante wet- of regelgeving;
 - Het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met dat stelsel;
 - Het opnemen van een adequate beschrijving van dat stelsel in de financiële overzichten.

Het opstellen van de financiële overzichten vereist dat het management standpunten toepast bij het maken van schattingen die onder de omstandigheden redelijk zijn, alsmede het selecteren

en toepassen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze standpunten worden toegepast in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A4. Financiële overzichten kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:

- De gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van een brede groep gebruikers (d.w.z. “financiële overzichten voor algemene doeleinden”); of
- De behoefte aan financiële informatie van specifieke gebruikers (dat wil zeggen “financiële overzichten voor bijzondere doeleinden”).

A5. Het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving omvat vaak standaarden voor financiële verslaggeving die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization), dan wel op grond van door wet- of regelgeving gestelde eisen. In sommige gevallen kan het stelsel inzake financiële verslaggeving zowel standaarden voor financiële verslaggeving die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) als standaarden op grond van door wet- of regelgeving gestelde eisen omvatten. Andere bronnen kunnen richtinggevend zijn voor het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die andere bronnen bevatten of zelfs bestaan uit alleen zulke bronnen. Dergelijke andere bronnen kunnen bestaan uit:

- De wettelijke en ethische omgeving, waaronder wet- en regelgeving, rechterlijke beslissingen en professionele ethische verplichtingen met betrekking tot aangelegenheden inzake verslaggeving;
- Gepubliceerde interpretaties inzake verslaggeving waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, uitgebracht door instanties die standaarden vaststellen (standards setting organizations), beroeps- of regelgevende organisaties;
- Gepubliceerde opvattingen waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, met betrekking tot opkomende verslaggevingsissues uitgebracht door instanties die standaarden vaststellen (standards setting organizations), beroeps- of regelgevende organisaties;
- Algemene en sectorspecifieke praktijken die breed erkend en gangbaar zijn; en
- Literatuur inzake verslaggeving.

Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving en de bronnen die richtinggevend zijn voor de toepassing ervan, dan wel de bronnen die het stelsel inzake financiële verslaggeving bevatten, met elkaar conflicteren, zal de bron met het hoogste gezag prevaleren.

- A6. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. Hoewel het stelsel mogelijk niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen moeten worden verwerkt of toegelicht, bevat het gewoonlijk voldoende algemene beginselen die kunnen dienen als basis voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving die consistent zijn met de concepten die ten grondslag liggen aan de door het stelsel gestelde eisen.
- A7. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld-stelsels, terwijl andere compliance-stelsels zijn. Stelsels inzake financiële verslaggeving die voornamelijk de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn opgesteld door een organisatie die bevoegd of erkend is om standaarden uit te vaardigen om door entiteiten gebruikt te worden bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden zijn vaak opgezet om tot een getrouwe weergave te komen, bijvoorbeeld, International Financial Reporting Standards (IFRSs) uitgebracht door de International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. De door het stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen ook waaruit een complete set van financiële overzichten bestaat. Bij veel stelsels zijn de financiële overzichten bedoeld om informatie te verstrekken betreffende de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit. Voor dergelijke stelsels zou een complete set van financiële overzichten bestaan uit een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en daarop betrekking hebbende toelichtingen. Voor sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving zou één enkel financieel overzicht en de daarop betrekking hebbende toelichtingen een complete set van financiële overzichten kunnen vormen:
- Bijvoorbeeld, the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), “Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting” uitgegeven door de International Public Sector Accounting Standards Board bepaalt dat het belangrijkste financiële overzicht een overzicht is van ontvangsten en betalingen wanneer een entiteit in de publieke sector haar financiële overzichten opstelt in overeenstemming met die IPSAS.
 - Andere voorbeelden van een enkel financieel overzicht, waarvan elk overzicht bijbehorende toelichtingen zal bevatten, zijn:
 - Balans;
 - Winst- en verliesrekening of overzicht van activiteiten;
 - Overzicht van ingehouden winsten;
 - Overzicht van kasstromen;
 - Overzicht van activa en passiva waarin het eigen vermogen niet is opgenomen;
 - Overzicht van de mutaties in het eigen vermogen;
 - Overzicht van opbrengsten en kosten;
 - Overzicht van activiteiten per productgroep.

- A9. Standaard 210 stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁶. Standaard 800 behandelt bijzondere overwegingen wanneer financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden⁷.
- A10. Vanwege de significantie van het uitgangspunt voor de uitvoering van een controle wordt er van de accountant vereist dat hij het akkoord van het management verkrijgt en, waar van toepassing, van degenen belast met governance, dat zij de verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in alinea A2 erkennen en begrijpen, als een vooraf te vervullen voorwaarde alvorens de controleopdracht te aanvaarden⁸.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A11. De mandaten voor controles van de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die van andere entiteiten. Als gevolg daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management, op basis waarvan een controle van de financiële overzichten wordt uitgevoerd een aantal aanvullende verantwoordelijkheden bevatten, zoals de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie⁹.

De vorm van het oordeel van de accountant (Zie: Alinea 8)

- A12. Het oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht door de accountant heeft betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De vorm van het oordeel van de accountant is echter wel afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten eisen die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels houdt het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ook de presentatie in.

⁶ Standaard 210, "Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6(a).

⁷ Standaard 800, "Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden", alinea 8.

⁸ Standaard 210, alinea 6(b).

⁹ Zie: Alinea A57.

- A13. Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een getrouw-beeld-stelsel is, wat in het algemeen het geval is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, heeft het door de Standaarden vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel of zij een getrouw beeld geven. Waar het stelsel inzake financiële verslaggeving een compliance-stelsel is heeft het vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de Standaarden naar het oordeel van de accountant beide vormen van het oordeel van de accountant.

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

(Zie: Alinea 14)

- A14. De accountant is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke relevant zijn voor onafhankelijkheid met betrekking tot opdrachten voor de controle van een financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften bestaan gewoonlijk uit de Delen A en B1 van de Verordening gedragscode¹⁰ betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.
- A15. Deel A van de Verordening gedragscode legt de fundamentele beginselen vast van de beroeps-ethiek die relevant zijn voor de accountant wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschafft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die de accountant moet naleven om aan de Verordening gedragscode te voldoen zijn:
- a. Integriteit;
 - b. Objectiviteit;
 - c. Deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. Geheimhouding; en
 - e. Professioneel gedrag.

Deel B1¹¹ van de Verordening gedragscode illustreert de wijze waarop het conceptuele raamwerk wordt toegepast in specifieke situaties.

¹⁰ In het geval van intern- en overheidsaccountants wordt verwezen naar deel B2 van de Verordening gedragscode.

¹¹ In het geval van intern- en overheidsaccountant wordt verwezen naar deel B2 van de Verordening gedragscode.

- A16. In het geval van een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daardoor vereist door de Verordening gedragscode, dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen. De Verordening gedragscode en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid beschrijven dat onafhankelijkheid bestaat uit onafhankelijkheid in wezen en onafhankelijkheid in schijn. De onafhankelijkheid van de accountant van de entiteit waarborgt het vermogen van de accountant om zich een controleoordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel in gevaar zouden kunnen brengen. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.
- A17. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing^{12 13} behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn systeem van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten vast te stellen en te onderhouden. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing stelt de verantwoordelijkheden van het kantoor vast om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kantoor en het personeel ervan de relevante ethische voorschriften naleven, met inbegrip van die welke relevant zijn voor onafhankelijkheid¹⁴. Standaard 220 zet de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften uiteen. Deze omvatten het alert blijven, middels observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, op informatie die het niet naleven door leden van het opdrachtteam van de relevante ethische voorschriften aantoont, het bepalen van de passende actie wanneer aangelegenheden bij de opdrachtpartner ter kennis komen die er op wijzen dat leden van het opdrachtteam de relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, alsmede het vormen van een conclusie omtrent het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de controleopdracht van toepassing zijn.¹⁵ Standaard 220 erkent dat het opdrachtteam recht heeft om te steunen op een kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor om zijn verantwoordelijkheden na te komen betreffende kwaliteitsbeheersingsprocedures die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht, tenzij de informatie die door het kantoor of andere partijen verstrekt wordt het tegenovergestelde veronderstelt.

¹² Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹³ Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", alinea 2.

¹⁴ Wta Artikel 19/Bta Artikel 27-28/VAO Artikel 15-30, respectievelijk NVAK assurance Artikel 12 en 32-56

¹⁵ Standaard 220, alinea's 9-12.

Professioneel-kritische instelling

(Zie: Alinea 15)

- A18. Het hanteren van een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld:
- Controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;
 - Informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op de verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
 - Situaties die wijzen op mogelijke fraude;
 - Omstandigheden die de noodzaak voor controlewerkzaamheden veronderstellen in aanvulling op die welke door de Standaarden vereist zijn.
- A19. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de controle is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:
- Het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
 - Het te veel generaliseren wanneer er conclusies worden getrokken uit controle observaties;
 - Het hanteren van niet passende veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.
- A20. Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische beoordeling van controle-informatie. Dit houdt in het ter discussie stellen van tegenstrijdige controle-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op de verzoeken om inlichtingen alsmede van andere informatie die verkregen is van het management en degenen belast met governance. Dit houdt ook het in overweging nemen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie in het licht van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval dat frauderisicofactoren bestaan en één enkel document, dat van een zodanige aard is dat het vatbaar is voor fraude, de enige onderbouwende informatie is voor een van materieel belang zijnd bedrag in de financiële overzichten.
- A21. De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te geloven. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt in overweging neemt.¹⁶

¹⁶ Standaard 500, "Controle-Informatie", alinea 7-9.

In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of ingeval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld, als situaties die onderkend zijn tijdens de controle er toe leiden dat de accountant ervan overtuigd is dat het document niet authentiek is of dat termen in een document vervalst zouden kunnen zijn), vereisen de Standaarden van de accountant dat hij verder onderzoek doet en bepaalt welke wijzigingen van of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om de aangelegenheid op te lossen.¹⁷

- A22. Het kan niet van de accountant worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en degenen belast met governance negeert. Het geloof dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder-dan-aannemelijke controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Professionele oordeelsvorming

(Zie: Alinea 16)

- A23. Professionele oordeelsvorming is essentieel voor het op passende wijze uitvoeren van een controle. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische vereisten en de Standaarden en de terzake kundige beslissingen die tijdens een controle vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op een relevante kennis van zaken en op relevante ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- Materialiteit en controlerisico;
- De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van de Standaarden te voldoen en om controle-informatie te verzamelen;
- Het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer gedaan moet worden om de doelstellingen van elke Standaard te bereiken en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant;
- Het evalueren van de standpunten van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- Het trekken van conclusies die gebaseerd zijn op de verkregen controle-informatie, bijvoorbeeld, het beoordelen van de redelijkheid van de schattingen die gemaakt zijn door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

¹⁷ Standaard 240, alinea 13; Standaard 500, alinea 11; Standaard 505, "Externe confirmaties", alinea's 10-11 en 16.

- A24. Het onderscheidende kenmerk van de van de accountant verwachte professionele oordeelsvorming is dat het wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring een hulpmiddel vormen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om redelijke oordeelsvorming toe te passen.
- A25. Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn. Consultatie inzake ingewikkelde of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden in de loop van de controle zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, zoals die door Standaard 220 worden vereist,¹⁸ vormen een hulpmiddel voor de accountant bij het toepassen van terzake kundige en redelijke oordeelsvormingen.
- A26. Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd rekening houdend met de vraag of het bereikte oordeel een weergave is van een deskundige toepassing van de controle en verslaggevingsprincipes en passend is in het licht van, en consistent is met de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de controleverklaring.
- A27. Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de controle. Het dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt er van de accountant vereist om voldoende controledocumentatie op te stellen teneinde een ervaren accountant in staat te stellen, zonder eerder met de controle te maken hebben gehad, de significante professionele oordelen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over belangrijke aangelegenheden die aan het licht komen tijdens de controle.¹⁹ Professionele oordeelsvorming dient niet te worden toegepast ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte controle-informatie worden onderbouwd.

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico

(Zie: Alinea 5 en 17)

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

- A28. Controle-informatie is noodzakelijk om het controleoordeel en de controleverklaring te onderbouwen. Het is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden uitgevoerd in de loop van de controle. Het kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald

¹⁸ Standaard 220, alinea 18.

¹⁹ Standaard 230, alinea 8.

of er zich veranderingen hebben voorgedaan sinds de vorige controle die relevant zouden kunnen zijn voor de huidige controle²⁰) of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor cliënt-aanvaarding en -continuering. Als aanvulling op andere bronnen binnen en buiten de entiteit is de administratie een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie gebruikt wordt zou tevens door een ingeschakelde deskundige in dienst van de entiteit of ingehuurd door de entiteit opgesteld kunnen zijn. Controle-informatie bestaat zowel uit informatie die de beweringen van het management onderbouwt en bevestigt, als uit elke informatie die dergelijke beweringen tegensprekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het feit dat dergelijke informatie niet voorhanden is (bijvoorbeeld, het management dat weigert om de gevraagde bevestigingen te verstrekken) door de accountant gebruikt, waardoor het ook controle-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie.

- A29. Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie staan met elkaar in verband. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de kwantiteit van controle-informatie. De kwantiteit van de benodigde controle-informatie wordt beïnvloed door het inschatten door de accountant van de risico's van afwijkingen (hoe hoger de ingeschatte risico's, des te meer controle-informatie er waarschijnlijk wordt vereist) en ook door de kwaliteit van de benodigde controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder controle-informatie er kan worden vereist). Het verkrijgen van meer controle-informatie kan echter mogelijk niet compenseren voor de slechte kwaliteit daarvan.
- A30. Het geschikt zijn is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen zijn relevantie en betrouwbaarheid ter onderbouwing van de conclusies die voor de accountant de basis vormen waarop hij zijn oordeel vormt. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder het is verkregen.
- A31. De vraag of voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel moet baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Standaard 500 en andere relevante Standaarden stellen aanvullende vereisten vast en verstrekken verdere leidraden die voor het gehele verloop van de controle van toepassing zijn met betrekking tot aspecten die de accountant in overweging neemt teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

²⁰ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 9.

Controlerisico

- A32. Het controlerisico is een functie van de risico's van een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. Het inschatten van risico's is gebaseerd op de uitvoering van controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van controle-informatie die voor dat doel noodzakelijk is en van onderbouwende informatie die tijdens de controle is verkregen. Het inschatten van risico's is eerder een zaak van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
- A33. In het kader van de Standaarden omvat het controlerisico niet het risico dat de accountant een oordeel tot uitdrukking zou kunnen brengen over het feit dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten wanneer die overzichten dat in werkelijkheid niet bevatten. Dit risico is gewoonlijk niet significant. Daarnaast is het controlerisico een technische term die betrekking heeft op het controleproces; het verwijst niet naar de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van de controle van financiële overzichten.

Risico's van een afwijking van materieel belang

- A34. De risico's van een afwijking van materieel belang kunnen bestaan op twee niveaus:
- Het niveau van de financiële overzichten als geheel; en
 - Het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningssaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- A35. Risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel verwijzen naar de risico's van een afwijking van materieel belang die op de financiële overzichten als geheel een diepgaande invloed hebben en die potentieel vele beweringen kunnen beïnvloeden.
- A36. Risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen worden ingeschat teneinde de aard, timing en omvang te bepalen van verdere controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Deze onderbouwende informatie stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico. Accountants maken gebruik van verschillende benaderingen om de doelstelling van de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang te bereiken. De accountant kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een model dat de algemene relatie van de componenten van het controlerisico in wiskundige termen tot uitdrukking brengt, teneinde een aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico te be-

reiken. Sommige accountants vinden een dergelijk model bruikbaar wanneer zij controlewerkzaamheden plannen.

- A37. De risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten: het inherent risico en het interne beheersingsrisico. Het inherent risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij bestaan onafhankelijk van de controle van de financiële overzichten.
- A38. Het inherent risico is hoger voor sommige beweringen en sommige daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen dan voor andere. Dit risico kan bijvoorbeeld hoger zijn voor complexe berekeningen of voor rekeningen die bestaan uit bedragen voortkomend uit schattingen die onderworpen zijn aan een significante schattingsonzekerheid. Externe omstandigheden die gestalte geven aan bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen, bijvoorbeeld, zouden een bepaald product incurant kunnen maken waardoor de voorraad mogelijk meer vatbaar wordt voor overwaardering. Factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere dan wel op alle soorten transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kunnen ook het inherente risico beïnvloeden dat verband houdt met een specifieke bewering. Dergelijke factoren kunnen bijvoorbeeld ook een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten inhouden dan wel een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.
- A39. Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van de interne beheersing teneinde in te spelen op onderkende risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in gevaar brengen. Ongeacht hoe goed de interne beheersing is opgezet en in werking gesteld, kan de interne beheersing de risico's van een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van de interne beheersing zelf. Deze omvatten, bijvoorbeeld, de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen dan wel interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samenspanning, dan wel het onterecht doorbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De Standaarden verstrekken de voorwaarden waaronder van de accountant wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controles die uitgevoerd worden te bepalen.²¹
- A40. De Standaarden verwijzen gewoonlijk niet afzonderlijk naar het inherent risico en het interne beheersingsrisico, maar doen dat eerder naar een gecombineerde inschatting van de "risico's van een

²¹ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's", alinea's 7-17.

afwijking van materieel belang.” De accountant kan echter wel een afzonderlijke of een gecombineerde schatting maken van het inherent risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van welke controletechnieken of –methodologieën de voorkeur genieten, en van praktische overwegingen. Het inschatten van de risico’s van een afwijking van materieel belang kan tot uitdrukking worden gebracht in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-quantitatieve termen. In elk geval is de noodzaak voor de accountant om passende risico-inschattingen te maken belangrijker dan de verschillende benaderingen waarop deze kunnen worden gemaakt.

- A41. Standaard 315 stelt vereisten vast en geeft leidraden inzake het onderkennen en inschatten van de risico’s van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

Ontdekkingsrisico

- A42. Voor een gegeven niveau van controlerisico staat het aanvaardbare niveau van ontdekkingsrisico omgekeerd evenredig in verband met de ingeschatte risico’s van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld, hoe groter de risico’s van een afwijking van materieel belang waarvan de accountant denkt dat ze bestaan, des te kleiner het ontdekkingsrisico dat kan worden geaccepteerd en derhalve des te aannemelijker zal de controle-informatie zijn die door de accountant wordt vereist.

- A43. Het ontdekkingsrisico heeft betrekking op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn bepaald teneinde het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau. Het is derhalve een functie van de effectiviteit van de controlemaatregel en van de uitvoering daarvan door de accountant. Aangelegenheden als:

- Adequate planning;
- Passende toewijzing van personeel aan het opdrachtteam;
- Het hanteren van een professioneel-kritische instelling; en
- Toezicht op en beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;

helpen om de effectiviteit van een controlemaatregel en van de uitvoering daarvan te verbeteren, alsmede om de mogelijkheid te verlagen dat een accountant een ongeschikte controlemaatregel zou kunnen selecteren, een geschikte controlemaatregel verkeerd zou kunnen uitvoeren dan wel controlebevindingen verkeerd zou kunnen interpreteren.

A44. De Standaarden 300²² en 330 stellen vereisten vast en geven richting met betrekking tot het plannen van een controle van financiële overzichten en het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's. Het ontdekkingsrisico kan echter alleen worden teruggebracht, en niet worden geëlimineerd, vanwege de inherente beperkingen van een controle. Derhalve zal er altijd een bepaalde mate van ontdekkingsrisico bestaan.

Inherente beperkingen van een controle

A45. Het wordt niet van de accountant verwacht, en kan niet worden verwacht, dat hij het ontdekkingsrisico tot nihil terugbrengt en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ervoor zorgen dat het merendeel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder iets aannemelijk maakt dan dat het sluitend bewijs verschafft. De inherente beperkingen van een controle komen tot stand door:

- De aard van financiële verslaggeving;
- De aard van controlewerkzaamheden; en
- De noodzaak om de controle uit te voeren binnen een redelijke tijdsperiode en tegen redelijke kosten.

De aard van financiële verslaggeving

A46. Het opstellen van de financiële overzichten omvat standpunten door het management bij het toepassen van het voor van de entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit. Bovendien bevatten vele items in financiële overzichten subjectieve beslissingen of beoordelingen dan wel een mate van onzekerheid, en kan er een scala aan acceptabele interpretaties of standpunten bestaan die kunnen worden gemaakt. Als gevolg daarvan zijn sommige items in financiële overzichten onderworpen aan een inherent niveau van variabiliteit dat niet kan worden geëlimineerd door het toepassen van aanvullende controlewerkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld vaak het geval met betrekking tot bepaalde schattingen. De Standaarden vereisen desalniettemin dat de accountant speciale aandacht besteedt aan de vraag of schattingen redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de daarmee verband houdende toelichtingen, alsmede aan de kwalitatieve aspecten van

²² Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten".

de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van de indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding in de standpunten van het management²³.

De aard van controlewerkzaamheden

A47. Er bestaan praktische en wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid voor de accountant om controle-informatie te verkrijgen. Bijvoorbeeld:

- De mogelijkheid bestaat dat het management of andere personen, al dan niet opzettelijk, geen volledige informatie verstrekken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten of die is opgevraagd door de accountant. Derhalve is de accountant niet zeker van de volledigheid van de informatie, zelfs al heeft hij de controlewerkzaamheden uitgevoerd teneinde de zekerheid te verkrijgen dat alle relevante informatie is verkregen;
- Fraude kan geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde constructies met zich meebrengen die zijn opgezet om het te verhullen. Daarom is het mogelijk dat de controlewerkzaamheden die worden gebruikt om controle-informatie te verkrijgen niet effectief zijn om een opzettelijke afwijking te ontdekken, die bijvoorbeeld voortkomt uit samenspanning gericht op het vervalsen van documenten, die er toe kan leiden dat de accountant van mening is dat de controle-informatie geldig is terwijl dit in werkelijkheid niet het geval is. De accountant is noch getraind noch kan van hem worden verwacht dat hij een deskundige in het verifiëren van de authenticiteit van documenten is.
- Een controle is geen officieel onderzoek naar vermeend wangedrag. Derhalve heeft de accountant geen specifieke bevoegdheid op grond van de wet, zoals de bevoegdheid om huiszoeken uit te voeren, die nodig kan zijn voor een dergelijk onderzoek.

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten

A48. De moeilijkheidsgraad, het gebrek aan tijd of de uitgaven die daarmee verband houden zijn op zichzelf geen geldige basis voor de accountant om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, ofom genoeg te nemen met informatie die minder dan aanneemelijk is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neigt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, af te nemen met de tijd en er moet een balans zien te worden gevonden tussen de betrouwbaarheid van informatie en de kosten daarvan. Dit wordt erkend in bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving (zie bijvoorbeeld het "Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen" van de IASB). Daarom bestaat onder de gebruikers van financi-

²³ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop" en Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea 12.

ële overzichten de verwachting dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten zal vormen binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten, ermee rekening houdend dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle informatie die bestaat op te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze na te gaan op basis van de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen.

A49. Daarom is het noodzakelijk voor de accountant om:

- De controle op zodanige wijze te plannen dat die op een effectieve manier zal worden uitgevoerd;
- Controle-inspanningen toe te spitsen op gebieden waarvan het meeste wordt verwacht dat zij risico's van een afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg zijn van fraude of fouten, met dienovereenkomstig de minder inspanningen toegespitst op andere gebieden; en
- Toetsingen en andere middelen te gebruiken om populaties te onderzoeken op afwijkingen.

A50. In het licht van de benaderingen die beschreven staan in alinea A49, bevatten de Standaarden vereisten voor het plannen en het uitvoeren van de controle en vereisen zij van de accountant dat hij onder meer:

- Een basis heeft voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen, door risico-inschattingswerkzaamheden en daaraan gerelateerde activiteiten uit te voeren;²⁴ en
- Toetsingen en andere middelen te gebruiken om populaties te onderzoeken op een manier die een redelijke basis voor de accountant vormt om conclusies te trekken betreffende de populatie.²⁵

Andere aangelegenheden die de inherente beperkingen van een controle beïnvloeden

A51. In het geval van bepaalde beweringen of objecten van onderzoek zijn de potentiële effecten van de inherente beperkingen van het vermogen van de accountant om afwijkingen van materieel belang

²⁴ Standaard 315, alinea's 5-10.

²⁵ Standaard 330; Standaard 500; Standaard 520, "Cijferanalyses"; Standaard 530, "Het gebruiken van steekproeven bij een controle".

te ontdekken bijzonder significant. Dergelijke beweringen of objecten van onderzoek omvatten onder meer:

- Fraude, in het bijzonder fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij samenspanning is opgetreden; (Zie: Standaard 240 voor verdere bespreking);
- Het bestaan en de volledigheid van de relaties tussen en de transacties met verbonden partijen; (Zie: Standaard 550²⁶ voor verdere bespreking);
- Het plaatsvinden van het niet naleven van wet- en regelgeving. Zie: Standaard 250²⁷ voor verdere bespreking;
- Toekomstige gebeurtenissen of situaties die er voor kunnen zorgen dat een entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te waarborgen. (Zie: Standaard 570²⁸ voor verdere bespreking).

In relevante Standaarden worden specifieke controlewerkzaamheden onderkend ter assistentie bij het mitigeren van deze inherente beperkingen.

A52. Vanwege de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet ontdekt kunnen worden, zelfs al is de controle goed gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden. Derhalve zal een latere ontdekking van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of fouten op zich zelf geen indicatie zijn van het nalaten om de financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden te controleren. De inherente beperkingen van een controle zijn evenwel geen rechtvaardiging voor de accountant om zich tevreden te stellen met minder dan aannemelijke controle-informatie. Of de accountant een controle heeft uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden wordt bepaald door de controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden worden uitgevoerd, het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie die als resultaat daarvan is verkregen en de geschiktheid van de controleverklaring op basis van een evaluatie van die controle-informatie in het licht van de algehele doelstellingen van de accountant.

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Aard van de Standaarden (Zie: Alinea 18)

A53. Als geheel genomen, voorzien de Standaarden in standaarden voor de werkzaamheden van de accountant gericht op het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant. De Stan-

²⁶ Standaard 550, "Verbonden Partijen".

²⁷ Standaard 250, "Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten".

²⁸ Standaard 570, "Continuïteit".

daarden hebben zowel betrekking op de algemene verantwoordelijkheden van de accountant als op de verdere overwegingen door de accountant die relevant zijn voor het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.

- A54. De reikwijdte, de ingangsdatum, en elke specifieke beperking van de toepasbaarheid van een specifieke Standaard wordt verduidelijkt in de Standaard. Tenzij dit anders wordt aangegeven in de Standaard is het de accountant toegestaan een Standaard toe te passen voor de ingangsdatum die daarin wordt gespecificeerd.
- A55. Bij het uitvoeren van een controle kan de accountant ertoe gehouden zijn om te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde eisen in aanvulling tot de na te leven Standaarden. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelen. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de Standaarden zal een controle die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving is uitgevoerd niet automatisch in overeenstemming zijn met Standaarden.
- A56. De accountant kan ook een controle uitvoeren in overeenstemming met zowel Standaarden als controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land. In dergelijke gevallen, in aanvulling op het voldoen aan iedere Standaard die relevant is voor de controle, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde te voldoen aan de relevante standaarden van dat rechtsgebied of land.

Specifieke aandachtspunten voor controles in de publieke sector

- A57. De Standaarden zijn relevant voor opdrachten in de publieke sector. De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector kunnen echter beïnvloed zijn door het controlemandaat of door verplichtingen opgelegd aan de publieke sector entiteiten die voortkomen uit wet-, of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie (zoals ministeriële richtsnoeren, vereisten op grond van beleidsregels van de overheden, of besluiten van de wetgever) die een bredere reikwijdte kunnen omvatten dan een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. Deze aanvullende verantwoordelijkheden worden in de Standaarden niet behandeld. Ze worden mogelijk behandeld in de publicaties van de International Organization of Supreme Audit Institutions of van de nationale instanties die standaarden vaststellen (standard setters), of in leidraden die ontwikkeld zijn door controle instanties binnen de overheid.

Inhoud van de Standaarden (Zie: Alinea 19)

- A58. Als aanvulling op de doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de Standaarden tot uitdrukking gebracht door middel van “dient”) bevat een Standaard ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het kan ook introductiemateriaal bevatten dat de context verschaft die relevant is om de Standaard en de definities goed te kunnen begrijpen. De gehele tekst

van een Standaard is derhalve relevant voor het begrijpen van de doelstellingen die in een Standaard worden vermeld en voor het op passende wijze toepassen van de vereisten van een Standaard.

A59. Waar noodzakelijk geven de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten van een Standaard en leidraden bij het uitvoeren ervan. In het bijzonder kan deze informatie:

- Duidelijker uitleggen wat een vereiste inhoudt of wat het zou moeten omvatten;
- Voorbeelden van werkzaamheden bevatten die van toepassing kunnen zijn in de gegeven omstandigheden.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor het op passende wijze toepassen van de vereisten van een Standaard. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een Standaard worden behandeld.

A60. Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogde gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de betrokken Standaard of in de titel of de inleidende alinea van de bijlage zelf.

A61. Introductiemateriaal kan, wanneer nodig, aangelegenheden bevatten zoals de uitleg van:

- Het doel en de reikwijdte van de Standaard, met inbegrip van de relatie tot de andere Standaarden;
- Het object van onderzoek van de Standaard;
- De respectieve verantwoordelijkheden van de accountant en van anderen met betrekking tot het object van onderzoek van de Standaard;
- De context waarin de Standaard is gesteld.

A62. Een Standaard kan, in een aparte sectie onder het kopje "Definities" een beschrijving van de betekenissen bevatten die zijn toegeschreven aan zekere termen in het kader van de Standaarden. Deze worden verschaft teneinde een hulpmiddel te vormen bij het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden en zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die vastgesteld zijn voor ander doeleinden, zij het in wet-, regelgeving of anderszins. Tenzij anders wordt aangegeven dragen die termen voor alle Standaarden dezelfde betekenis. De begrippenlijst die onderdeel is van NV COS bevat een complete lijst van termen die in de Standaarden worden

gedefinieerd. Het bevat ook beschrijvingen van andere in de Standaarden aangetroffen termen die een hulpmiddel vormen bij gemeenschappelijke en consistente interpretatie en vertaling.

- A63. Wanneer passend, zijn aanvullende overwegingen specifiek voor controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een Standaard. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten van de Standaard bij een controle van dergelijke entiteiten. Zij beperken of verminderen de verantwoordelijkheid van de accountant om de Standaarden toe te passen en om de vereisten van de Standaarden na te leven echter niet.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A64. Teneinde aanvullende aspecten voor controles van kleinere entiteiten te specificeren, refereert een “kleinere entiteit” aan een entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
- a. Concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – het zij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
 - b. Één of meer van de onderstaande:
 - (i) Eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
 - (ii) Eenvoudige administratie;
 - (iii) Weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
 - (iv) Weinig interne beheersingsmaatregelen;
 - (v) Beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
 - (vi) Weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.

- A65. De overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten die zijn opgenomen in de Standaarden zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet- OOB's ²⁹ in gedachte. Bepaalde overwegingen zouden echter handig kunnen zijn bij controles van kleinere OOB's ³⁰.

²⁹ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

³⁰ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

A66. De Standaarden refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die op een dagelijkse basis betrokken is bij het beheer van de entiteit als de “eigenaar-bestuurder”.

Doelstellingen vermeld in individuele Standaarden (Zie: Alinea 21)

A67. Iedere Standaard bevat één of meerdere doelstellingen die het verband leggen tussen de vereisten en de algehele doelstellingen van de accountant. De doelstellingen in individuele Standaarden dienen om te de aandacht van de accountant te vestigen op de gewenste uitkomst van de Standaard terwijl ze specifiek genoeg zijn om voor de accountant een hulpmiddel te vormen bij:

- Het verwerven van inzicht van wat er tot stand moet worden gebracht en, waar noodzakelijk, de passende manier om dat te bereiken; en
- Het beslissen of er nog meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen in de bijzondere omstandigheden van de controle te bereiken.

A68. Doelstellingen moeten worden begrepen in de context van de algehele doelstellingen van de accountant, beschreven in alinea 11 van deze Standaard. Net als met de algehele doelstellingen van de accountant is de mogelijkheid om een individuele doelstelling te bereiken tevens afhankelijk van de inherente beperkingen van een controle.

A69. Bij gebruikmaking van de doelstellingen wordt van de accountant vereist dat hij de onderlinge verbanden van de Standaarden in ogenschouw neemt. Dit is omdat de Standaarden in sommige gevallen, zoals aangegeven in alinea A53, betrekking hebben op algemene verantwoordelijkheden en in andere gevallen op het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen. Deze Standaard vereist bijvoorbeeld dat een accountant een professioneel-kritische instelling hanteert; dit is noodzakelijk bij alle aspecten van het plannen en uitvoeren van een controle, maar wordt niet herhaald als een vereiste voor iedere Standaard. Op een meer gedetailleerd niveau bevatten de Standaarden 315 en 330 onder meer doelstellingen en vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van de accountant om de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten, alsmede om verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op te zetten en uit te voeren, respectievelijk; deze doelstellingen en vereisten zijn tijdens de gehele controle van toepassing. Een Standaard die betrekking heeft op specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 540) kan uitweiden over hoe de doelstellingen en vereisten van Standaarden zoals Standaard 315 en Standaard 330 toegepast moeten worden in relatie tot het door de Standaard behandelde onderwerp, maar herhaalt ze niet. Teneinde de doelstelling vermeld in Standaard 540 te bereiken dient de accountant derhalve de doelstellingen en vereisten van andere relevante Standaard in aanmerking te nemen.

Het gebruiken van de doelstellingen om de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen (Zie: Alinea 21(a))

A70. De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen om de doelstellingen die in de Standaarden gespecificeerd worden te bereiken, en daardoor de algehele doelstellingen van de accountant. Er wordt verwacht dat het op de juiste wijze toepassen door de accountant van de vereisten van de Standaarden voor de accountant een toereikende basis verstrekt om de doelstellingen te bereiken. Omdat de omstandigheden van controleopdrachten echter ver uiteenlopen en op al die omstandigheden in de Standaarden niet kan worden geanticipeerd is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de Standaarden en om de doelstellingen te bereiken. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bijzondere aangelegenheden zijn die van de accountant vereisen dat hij als aanvulling op de vereisten door de Standaarden controlewerkzaamheden uitvoert teneinde de gespecificeerde doelstellingen in de Standaarden te bereiken.

Gebruik van doelstellingen teneinde te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie: Alinea 21(b))

A71. Het wordt van de accountant vereist om de doelstellingen te gebruiken teneinde te evalueren of er in de context van de algehele doelstellingen van de accountant voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Wanneer als gevolg daarvan de accountant tot de conclusie komt dat de controle-informatie niet voldoende en geschikt is, mag de accountant één of meer van de volgende benaderingen volgen teneinde aan de vereiste van alinea 21(b) te voldoen:

- Evalueren of verdere controle-informatie is, of zal worden, verkregen als resultaat van het in overeenstemming zijn met andere Standaarden;
- Uitbreiden van het uitgevoerde werk bij het toepassen van één of meer vereisten; of
- Uitvoeren van andere werkzaamheden die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Wanneer van geen van bovenstaande wordt verwacht dat ze in de omstandigheden praktisch uitvoerbaar zijn of mogelijk zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en wordt van hem door de Standaarden vereist dat hij de invloed bepaalt op de controleverklaring of op zijn vermogen om de opdracht te volbrengen.

Naleven van relevante vereisten

Relevante vereisten (Zie: Alinea 22)

A72. In sommige gevallen kan een Standaard (en daarmee alle vereisten die daarin zijn opgenomen) in de omstandigheden niet relevant zijn. Wanneer een entiteit bijvoorbeeld geen interne audit-functie heeft, is niets in Standaard 610³¹ relevant.

A73. Binnen een relevante Standaard kunnen er voorwaardelijke vereisten zijn. Een dergelijke vereiste is relevant wanneer de omstandigheden voorzien in de vereiste van toepassing zijn en de voorwaarde bestaat. In het algemeen zal het voorwaardelijke karakter van een vereiste hetzij expliciet hetzij impliciet zijn, bijvoorbeeld:

- De vereiste om het oordeel van de accountant aan te passen wanneer er een beperking van de reikwijdte³² is, geeft een expliciete voorwaardelijke vereiste weer;
- De vereiste om significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn onderkend te communiceren aan degenen belast met governance³³, die afhankelijk is van het bestaan van dergelijke onderkende tekortkomingen; alsmede de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de presentatie en het toelichten van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving³⁴, dat afhankelijk is van dat stelsel waaronder een dergelijke toelichting wordt vereist of toegestaan, geven impliciete voorwaardelijke vereisten weer.

In bepaalde gevallen kan een vereiste tot uitdrukking worden gebracht als zijnde conditioneel ten aanzien van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat van de accountant wordt vereist om de controleopdracht terug te geven, voor zover het teruggeven mogelijk is onder de toepasbare wet- of regelgeving, of om iets te ondernemen, tenzij dit is verboden door wet- en regelgeving. Afhankelijk van het rechtsgebied, kan de toelating of het verbod op grond van de wet- en regelgeving expliciet dan wel impliciet zijn.

³¹ Standaard 610, "Het Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors".

³² Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 13.

³³ Standaard 265, "Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management", alinea 9.

³⁴ Standaard 501, "Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde items", alinea 13.

Het afwijken van een vereiste (Zie: Alinea 23)

A74. Standaard 230 stelt documentatievereisten vast voor die uitzonderlijke omstandigheden waar de accountant afwijkt van een relevante vereiste³⁵. De Standaarden vragen niet om het naleven van een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is.

Het niet bereiken van een doelstelling (Zie: Alinea 24)

A75. Of een doelstelling is bereikt is een zaak van professionele oordeelsvorming door de accountant. Bij deze oordeelsvorming wordt rekening gehouden met de bevindingen van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van de Standaarden, met de evaluatie van de accountant of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en met de vraag of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer moet worden gedaan teneinde de doelstellingen die vermeld staan in de Standaarden te bereiken. Als gevolg daarvan omvatten de omstandigheden die kunnen leiden tot het niet bereiken van een doelstelling die omstandigheden die:

- Voorkomen dat de accountant de relevante vereisten van een Standaard naleeft;
- Het voor de accountant niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk maken om de aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren of om aanvullende controle-informatie te verkrijgen die als noodzakelijk wordt gezien voor het gebruik, op grond van alinea 21, van de doelstellingen, bijvoorbeeld omwille van een beperking in de beschikbare controle-informatie.

A76. Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van Standaard 230 en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden, verstrekt onderbouwende informatie voor de accountant voor zijn basis van een conclusie over het bereiken van zijn algehele doelstellingen. Terwijl het voor de accountant niet noodzakelijk is om individuele doelstellingen die bereikt zijn apart te documenteren (zoals bijvoorbeeld in een checklist), vormt de documentatie van het niet bereiken van een doelstelling een hulpmiddel voor de accountant bij zijn evaluatie of een dergelijke onmogelijkheid de accountant heeft belemmerd om zijn algehele doelstellingen te bereiken.

³⁵ Standaard 230, alinea 12.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4 - 5
<i>Vereisten</i>	6 - 21
Randvoorwaarden voor een controle	6 - 8
Overeenkomen van controleopdrachtvoorwaarden	9 - 12
Doorlopende controles	13
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	14 - 17
Aanvullende overwegingen voor opdrachtaanvaarding	18 - 21
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A37
Reikwijdte van deze Standaard	A1
Randvoorwaarden voor een controle	A2 - A20
Overeenstemming over voorwaarden van de controleopdracht	A21 - A27
Doorlopende controles	A28
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht	A29 - A33
Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding	A34 - A37
<i>Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht</i>	
<i>Bijlage 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht met het management en, waar dit passend is, met degenen belast met governance. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid ligt bij het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance, aanwezig zijn. Standaard 220¹ behandelt die aspecten van opdrachtaanvaarding die binnen de zeggenschap van de accountant liggen. (Zie: Alinea A1)

Ingangsdatum

2. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*².

Doelstelling

3. De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:
 - a. Het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
 - b. Het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities

4. In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis: *Randvoorwaarden voor een controle* – het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de

¹ Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten".

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

overeenstemming van het management en, waar dit passend is, van degenen belast met governance over het uitgangspunt³ op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

5. In het kader van deze Standaard dienen verwijzingen naar “het management” in het vervolg van deze tekst te worden gelezen als “het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance.”

Vereisten

Randvoorwaarden voor een controle

6. Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de accountant:
- a. Te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is; en (Zie: Alinea A2-A10)
 - b. De instemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie: Alinea 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 voor zover relevant; (Zie: Alinea A15)
 - (ii) Voor een zodanige interne beheersing als het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; (Zie: Alinea A16-A19)
 - (iii) Om de accountant:
 - a. Toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management zich bewust is die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b. Aanvullende informatie te verschaffen die de accountant van het management kan vragen voor het doel van de controle; en
 - c. Onbeperkte toegang te verschaffen bij personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

³ Standaard 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden”, alinea 13.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht

7. Wanneer het management of degenen belast met governance een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant opleggen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een oordeelonthouding over de financiële overzichten, dient de accountant 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 randvoorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de accountant de gelegenheid met het management te bespreken. Tenzij het vereist is door wet- of regelgeving om dit te doen, dient de accountant de voorgestelde controleopdracht niet te accepteren:
 - a. Indien de accountant 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 alinea 19; of
 - b. Indien de instemming waaraan in alinea 6(b) wordt gerefereerd niet is verkregen.

Overeenkomen van controleopdrachtvoorwaarden

9. De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met degenen belast met governance, naar gelang wat passend is (Zie: Alinea A21)
10. Zoals in alinea 11 wordt aangegeven dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, en zullen deze bevatten: (Zie: Alinea A22-A25)
 - a. De doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
 - b. De verantwoordelijkheden van de accountant;
 - c. De verantwoordelijkheden van het management;
 - d. Aanduiding 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 rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een rapportage kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.

11. Indien wet- of regelgeving de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in alinea 10 voldoende gedetailleerd beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in alinea 6(b) erkent en begrijpt. (Zie: Alinea A22, A26-A27)
12. Indien wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management beschrijft die gelijk zijn aan die zijn beschreven in alinea 6(b) kan de accountant vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de accountant, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die zijn beschreven in die alinea. Voor die verantwoordelijkheden die gelijkwaardig zijn, kan de accountant 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 alinea 6(b) te gebruiken. (Zie: Alinea A26)

Doorlopende controles

13. Bij doorlopende controles dient de accountant te beoordelen 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. (Zie: Alinea A28)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

14. De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie: Alinea A29-A31)
15. Indien er voorafgaand aan afronding van de controleopdracht aan de accountant wordt gevraagd om de controleopdracht te wijzigen in een opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt, dient de accountant vast te stellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie: Alinea A32-A33)
16. Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd dienen de accountant en het management overeenstemming te bereiken over de nieuwe voorwaarden van de opdracht en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.
17. Indien de accountant 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 accountant:

- a. De opdracht terug te geven wanneer dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
- b. Vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden aan andere partijen te rapporteren zoals aan degenen belast met governance, eigenaren of regelgevers of toezichhouders.

Aanvullende overwegingen voor opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving

18. Indien financiële verslaggevingsstandaarden die vastgesteld zijn door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de accountant vast te stellen of er eventuele tegenstrijdigheden zijn tussen de financiële verslaggevingsstandaarden en de aanvullende vereisten. Indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan, dient de accountant 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 accountant vast te stellen of het noodzakelijk is om het oordeel van de accountant aan te passen overeenkomstig Standaard 705.⁴(Zie: Alinea A34)

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

19. Indien de accountant 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 accountant de controleopdracht uitsluitend te aanvaarden indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Zie: Alinea A35)

⁴ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant."

- 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 betreffende de financiële overzichten een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig Standaard 706⁵; en
 - (ii) Tenzij op grond van wet- of regelgeving van de accountant 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, het oordeel van de accountant over de financiële overzichten dergelijke bewoordingen niet zal bevatten.
20. Indien de voorwaarden die uiteen zijn gezet in alinea 19 niet aanwezig zijn en van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist de controleopdracht te aanvaarden, dient de accountant:
- a. De invloed van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en
 - 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 Standaarden. In deze omstandigheden dient de accountant 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,

⁵ Standaard 706, “Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.”

- b. Of een aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden kan mitigeren.⁶

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan mitigeren, dient de accountant 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 is niet in overeenstemming met de Standaarden. Dienovereenkomstig dient de accountant geen enkele verwijzing in de controleverklaring op te nemen dat de controle zou zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden.⁷ (Zie: Alinea A36-A37)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: Alinea 1)

- A1. Assurance-opdrachten, welke controleopdrachten omvatten, 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 opdracht bepaalde kenmerken vertoont⁸. De verantwoordelijkheden van de accountant 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 accountant worden behandeld in Standaard 220⁹. Deze Standaard behandelt die aangelegenheden (of randvoorwaarden) die zich binnen de zeggenschap van de entiteit bevinden en waarvan het noodzakelijk is dat het management en de accountant daarover overeenstemming bereiken.

Randvoorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: Alinea 6(a))

- A2. Een voorwaarde voor aanvaarding van een controleopdracht is dat de criteria waaraan wordt gerefereerd in de definitie van een controleopdracht toepasbaar en toegankelijk zijn voor de

⁶ Standaard 706.

⁷ Zie ook Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea 43.

⁸ "Internationaal raamwerk voor assurance-opdrachten," alinea 17.

⁹ Standaard 220, alinea 9-11.

beoogde gebruikers.¹⁰ 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. Geschikte criteria vergemakkelijken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek in de context van professionele oordeelsvorming. In het kader van de Standaarden voorziet het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de criteria die de accountant 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 accountant geen geschikte criteria voor het controleren van de financiële overzichten. In veel gevallen kan de accountant ervan uitgaan dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is, zoals beschreven in alinea's A8-A9.

Het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

- A4. Factoren die relevant zijn voor het vaststellen door de accountant van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten omvatten:
- De aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een not for-profit organisatie);
 - Het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld teneinde te voorzien in de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een brede groep gebruikers of in de financiële 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. Hoewel niet aan alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden tegemoetgekomen, zijn er financiële 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

¹⁰ Internationaal raamwerk voor assurance-opdrachten," alinea 17(b)(ii).

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 informatiebehoefte van specifieke gebruikers. Dergelijke financiële overzichten worden aangeduid als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De financiële informatiebehoefte van de beoogde gebruikers zullen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in deze omstandigheden bepalen. Standaard 800 bespreekt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn om tegemoet te komen aan de financiële informatiebehoefte van specifieke gebruikers.¹¹
- A7. Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die een indicatie zijn dat het stelsel niet aanvaardbaar is, worden mogelijk pas opgemerkt nadat de controleopdracht is geaccepteerd. Wanneer gebruik van dat stelsel wordt voorgeschreven door wet- of regelgeving zijn de vereisten van alinea's 19-20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet wordt voorgeschreven door wet- of regelgeving, kan het management besluiten om een ander stelsel toe te passen dat wel aanvaardbaar is. Wanneer het management dat doet, worden, zoals wordt vereist op grond van alinea 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. Momenteel is er geen objectieve en gezaghebbende basis die algemeen en wereldwijd erkend is voor het beoordelen van 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 dergelijke entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en transparant proces volgen waarin het overwegen van en het rekening houden met de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden is opgenomen. Tot voorbeelden van dergelijke verslaggevingstandaarden behoren:
- International Financial Reporting Standards (IFRS) uitgevaardigd door de International Accounting Standards Board;
 - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) uitgevaardigd door de International Public Sector Accounting Standards Board; en

¹¹ Standaard 800, "Speciale overwegingen— Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden", alinea 8.

- Verslaggevingsprincipes uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) in een bepaald rechtsgebied, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarin het overwegen van en het rekening houden met de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden is 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 alinea 6(a) wordt van de accountant vereist om vast te stellen 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 dergelijke entiteiten. In het geval dat het stelsel niet aanvaardbaar wordt geacht, zijn alinea's 19-20 van toepassing.

Rechtsgebieden die geen instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) of voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving hebben

A10. Wanneer een entiteit geregistreerd staat of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) heeft, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, onderkent het management een stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten. Bijlage 2 bevat leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van de stelsels inzake financiële verslaggeving in dergelijke omstandigheden.

Overeenstemming over de verantwoordelijkheden van het management (Zie: Alinea 6(b))

A11. Een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die zijn weergegeven in alinea 6(b)¹² heeft erkend en begrijpt. In bepaalde rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in wet- of regelgeving zijn

¹² Standaard 200, alinea A2.

gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende definiëring van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat de rol van de accountant niet inhoudt het nemen van verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten of voor de daarmee verband houdende interne beheersing van de entiteit, alsmede dat de accountant 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 verkrijgen. 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 alinea's 9-12.

- A12. De manier waarop de verantwoordelijkheden voor 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 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 auditcomité worden belast met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden.
- A13. Standaard 580 vereist van de accountant om het management te vragen schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat het bepaalde van zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld.¹³ Het kan derhalve passend zijn om het management ervan bewust te maken dat de ontvangst van een dergelijke schriftelijke bevestiging wordt verwacht, tezamen met de schriftelijke bevestigingen die door andere 'Standaarden 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 accountant niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.¹⁴ In die omstandigheden is het voor de accountant niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving van de accountant eist dit wel te doen. In gevallen waarin van de accountant wordt vereist om de controleopdracht te aanvaarden,

¹³ Standaard 580, "Schriftelijke Bevestigingen", alinea's 10-11.

¹⁴ Standaard 580, alinea A26.

kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het belang van deze aangelegenheden aan het management uiteenzet, alsmede de implicaties voor de controleverklaring.

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

A15. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving omvatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels omvat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie. In het geval van een getrouw-beeld-stelsel 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 ervoor te zorgen dat de financiële overzichten “een getrouw beeld geven” in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving.

Interne Beheersing (Zie: Alinea 6(b)(ii))

A16. Het management onderhoudt een zodanige interne beheersing als het nodig acht om het opstellen van financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is 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 verslaggevingsdoelstellingen vanwege de inherente beperkingen van de interne beheersing.¹⁵

A17. Een onafhankelijke controle die wordt uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden kan het onderhouden van de interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten niet vervangen. Derhalve wordt van de accountant vereist om de instemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De instemming die wordt vereist op grond van alinea 6(b)(ii) impliceert echter niet dat de accountant tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management zijn doel heeft bereikt of vrij zal zijn van tekortkomingen.

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 risico-inschattingsproces van de entiteit; het informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen 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

¹⁵ Standaard 315, “Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving,” alinea A46.

onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren.¹⁶ 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 bedrijfsactiviteiten, de aard van de risico's waaraan de entiteit onderhevig is, alsmede relevante wet- of regelgeving.

- A19. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving refereren aan de verantwoordelijkheid van het management voor het adequaat zijn 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 de interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratie en vastleggingen, of administratieve systemen, een integraal onderdeel zijn van de interne beheersing zoals wordt aangegeven in alinea A18, wordt hiernaar in alinea 6(b) (ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstanden te voorkomen kan het voor de accountant passend zijn om aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteen te zetten.

Overwegingen relevant voor kleinere entiteiten (Zie: Alinea 6(b))

- A20. Een van de doelen van het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht is het vermijden van misverstanden over de respectieve verantwoordelijkheden van het management en de accountant. 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

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht (Zie: Alinea 9)

- A21. De rollen van het management en degenen belast met governance bij het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit zijn afhankelijk van de governance structuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.¹⁷

¹⁶ Standaard 315, alinea A51 en Bijlage 1.

¹⁷ In de alinea's die volgen, dient elke verwijzing naar een opdrachtbevestiging van een controleopdracht te worden gezien als een verwijzing naar een opdrachtbevestiging van een controleopdracht of een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst.

Opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst (Zie: Alinea 10-11)

A22. Het is in het belang van zowel de entiteit als de accountant dat de accountant een opdrachtbevestiging voor een 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 accountant voldoende door de wet zijn vastgesteld, dat wil zeggen dat zij de in alinea 10 beschreven aangelegenheden voorschrijven. Hoewel in deze omstandigheden alinea 11 toestaat dat de accountant in de 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 alinea 6(b), kan de accountant het toch gepast achten om de in alinea 10 beschreven aangelegenheden in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht op te nemen ter informatie van het management.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht

A23. De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kan voor iedere entiteit verschillen. Informatie die in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de accountant is opgenomen kan gebaseerd zijn op Standaard 200.¹⁸ Alinea's 6(b) en 12 van deze Standaard behandelen de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management. Naast het opnemen van de op grond van alinea 10 vereiste aangelegenheden kan een opdrachtbevestiging voor een 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, 'Standaarden alsmede ethische en andere uitspraken van vaktechnische instanties waaraan de accountant 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 correcte wijze is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden;
- Afspraken met betrekking tot het plannen en uitvoeren van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam;
- De verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen zal verstrekken (Zie: Alinea A13);
- De instemming van het management om aan de accountant tijdig in concept de financiële overzichten en alle begeleidende andere informatie ter beschikking te stellen teneinde de

¹⁸ Standaard 200, alinea's 3-9.

accountant in staat te stellen de controle in overeenstemming met het voorgestelde tijdschema af te ronden;

- De instemming van het management om de accountant te informeren over feiten die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, waarvan het management zich bewust kan worden gedurende de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd
- De basis waarop de vergoedingen worden berekend en eventuele factureringsafspraken;
- Het verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te bevestigen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin zijn aangegeven.

A24. Waar relevant, zouden de volgende punten ook in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen worden opgenomen:

- Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen op bepaalde aspecten van de controle;
- Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- Afspraken die moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant in het geval van een initiële controle;
- Iedere beperking van de aansprakelijkheid van de accountant wanneer deze mogelijk bestaat;
- Een verwijzing naar eventuele verdere afspraken tussen de accountant en de entiteit;
- Eventuele verplichtingen om werkdocumenten inzake de controle aan andere partijen te verstrekken;

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

Controles van groepsonderdelen

A25. Wanneer de accountant van een moedermaatschappij ook de accountant is van een groepsonderdeel behoren tot de factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing of een aparte opdrachtbevestiging voor een controleopdracht naar het groepsonderdeel gestuurd moet worden de volgende punten:

- De vraag wie de accountant 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;
- Mate van eigendom door de moedermaatschappij; 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 (Zie: Alinea 11-12)

A26. Indien de accountant in de in alinea's A22 en A27 beschreven omstandigheden, concludeert dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht wordt door alinea 11 alsnog van de accountant vereist om te trachten de schriftelijke bevestiging van het management te krijgen waarin staat dat het erkent en begrijpt dat het de in alinea 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig alinea 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 alinea 6(b) beschreven verantwoordelijkheden. De beroepsorganisatie van accountants, de instantie die standaarden vaststelt op het gebied van de controle (de audit standards setter), of de regelgever of toezichthouder op het gebied van de controle binnen een rechtsgebied kunnen leidraden hebben verschaft over de vraag of de beschrijving in wet- of regelgeving gelijkwaardig is.

Overwegingen specifiek 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 accountant voor de publieke sector verplicht en geeft gewoonlijk de verantwoordelijkheden en de bevoegdheden van de accountant weer, met inbegrip van de bevoegdheid tot toegang tot de vastleggingen en andere informatie van een entiteit. Wanneer wet- of regelgeving de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd beschrijft, kan de accountant in de publieke sector evenwel overwegen dat er voordelen bestaan in het verstrekken van een uitgebreidere opdrachtbevestiging voor een controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van alinea 11.

Doorlopende controles

(Zie: Alinea 13)

A28. De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen

het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- Elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- Elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- Een recente wijziging in het senior management;
- Een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- Een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- Een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten;
- Een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- Een wijziging in andere verslaggevingvereisten.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht (Zie: Alinea 14)

- A29. Een verzoek van de entiteit aan de accountant 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 accountant neemt, zoals vereist op grond van alinea 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 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 incorrect, onvolledig of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn wanneer de accountant 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 aan assurance verwante opdracht (Zie: Alinea 15)

- A32. Voordat een wijziging van een controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht kan worden overeengekomen, is het mogelijk dat een accountant die de opdracht had een controle overeenkomstig de Standaarden uit te voeren, als aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in bovenstaande alinea's A29-A31 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging moet beoordelen.
- A33. Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de controleopdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte controlewerkzaamheden relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; echter, het werk dat is vereist om te worden uitgevoerd en de uit te brengen rapportage moeten zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportage betreffende de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:
- a. De oorspronkelijke controleopdracht; of
 - b. Alle werkzaamheden die uitgevoerd kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke controleopdracht, 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 rapportage.

Aanvullende overwegingen bij opdracht aanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving (Zie: Alinea 18)

- A34. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die opgezet zijn door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) 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 in het kader van het toepassen van de Standaarden 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 voorschrijven 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.¹⁹

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

- A35. Wet- of regelgeving kan voorschrijven dat de bewoordingen van het oordeel van de accountant de zinsneden “geeft in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave” of “geeft een getrouw beeld” hanteren in het geval dat de accountant 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 Standaarden (Zie: Alinea 21).

De controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie: Alinea 21)

- A36. De standaarden vereisen dat de accountant geen naleving van de Standaarden dient te vermelden tenzij de accountant heeft voldaan aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle.²⁰ 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 Standaarden en de accountant komt tot de conclusie dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan mitigeren, kan de accountant overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet is uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden. De accountant wordt echter aangemoedigd om de Standaarden toe te passen, met inbegrip van de Standaarden die betrekking hebben op de controleverklaring, voor zover dat praktisch uitvoerbaar is, niettegenstaande het feit dat het de accountant niet toegestaan is om te verwijzen naar de controle als zijnde uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A37. In de publieke sector kunnen er specifieke vereisten bestaan binnen de wetgeving die het controlemandaat regelt; van de accountant kan bijvoorbeeld worden vereist om direct te rapporteren aan een minister, de wetgevende macht of het publiek indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

¹⁹ Standaard 700, alinea 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.

²⁰ Standaard 200, alinea 20.

Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht

Voor voorbeeldteksten van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3

Bijlage 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden

(Zie: Alinea A10)

Rechtsgebieden zonder geautoriseerde of erkende instanties die standaarden vaststellen (standards setting organizations) of stelsels inzake financiële verslaggeving voorgeschreven door wet- of regelgeving

1. Wanneer een entiteit geregistreerd of werkzaam is in een rechtsgebied dat niet beschikt over een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization), of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, wijst het management een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving aan, zoals in alinea A10 van deze Standaard is uitgelegd. In dergelijke rechtsgebieden is het vaak een vaste praktijk om de financiële verslaggevingstandaarden te gebruiken die door één van de in alinea 8 beschreven organisaties zijn vastgesteld.
2. Bij wijze van alternatief kunnen er in een bepaald rechtsgebied conventies inzake administratieve verwerking bestaan die over het algemeen aangezien worden als het stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die opgesteld zijn door bepaalde gespecificeerde entiteiten die in dat rechtsgebied opereren. Wanneer een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, wordt van de accountant, op grond van alinea 6(a) van deze Standaard, vereist vast te stellen of het geheel van de conventies inzake administratieve verwerking als een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden kan worden beschouwd. Wanneer de conventies inzake administratieve verwerking op brede schaal in een bepaald rechtsgebied worden gehanteerd, is het mogelijk dat de beroepsorganisatie van accountants in dat rechtsgebied de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving namens de accountants in overweging heeft genomen. Een andere mogelijkheid is dat de accountant dit bepaalt door na te gaan of de conventies inzake administratieve verwerking kenmerken hebben die aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving gewoonlijk hebben (zie alinea 3 hieronder), of door het vergelijken van de conventies inzake administratieve verwerking met de vereisten van een als aanvaardbaar beschouwd bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving (zie alinea 4 hieronder).
3. Aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving die resulteren in voor de beoogde gebruikers bruikbare informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, hebben over het algemeen de volgende kenmerken:
 - a. Relevantie, zodat de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt relevant is voor de aard van de entiteit en het doel van de financiële overzichten. Bijvoorbeeld, in het geval van een onderneming die de financiële overzichten voor algemene doeleinden opstelt, wordt relevantie beoordeeld in termen van de informatie die noodzakelijk is om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers bij het maken van economische beslissingen.

- Aan deze behoeften wordt gewoonlijk tegemoet gekomen door het presenteren van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de onderneming.
- b. Volledigheid, zodat transacties en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen die een effect zouden kunnen hebben op conclusies gebaseerd op de financiële overzichten, niet worden weggelaten.
 - c. Betrouwbaarheid, zodat de in de financiële overzichten verstrekte informatie:
 - (i) In voorkomend geval, de economische realiteit van gebeurtenissen en transactiestromen weergeven en niet enkel hun juridische vorm; en
 - (ii) Resulteert in een redelijk consistente evaluatie, waardering, presentatie en toelichting, wanneer het in soortgelijke omstandigheden wordt gebruikt.
 - d. Neutraliteit, zodat het bijdraagt aan informatie in de financiële overzichten die geen oneigenlijke beïnvloeding bevat.
 - e. Begrijpelijkheid, zodat de informatie in de financiële overzichten duidelijk en te begrijpen is en niet het onderwerp uitmaakt van een op significante wijze verschillende interpretatie.
4. Het is mogelijk dat de accountant beslist dat hij de conventies inzake administratieve verwerking vergelijkt met de vereisten van een bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving dat als aanvaardbaar wordt beschouwd. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant de conventies inzake administratieve verwerking vergelijkt met IFRS. Voor een controle van een kleine entiteit kan de accountant beslissen dat hij de conventies inzake financiële verslaggeving vergelijkt met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat door een geautoriseerde en erkende organisatie die standaarden vaststelt (standards setting organization) speciaal voor dergelijke entiteiten ontwikkeld is. Wanneer de accountant een dergelijke vergelijking maakt en verschillen onderkent, omvat de beslissing de vraag of de bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste conventies inzake administratieve verwerking een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving vormen, mede het in overweging nemen van de redenen voor de verschillen en de vraag of het toepassen van de conventies inzake administratieve werking, dan wel de in de financiële overzichten opgenomen beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving, zou kunnen resulteren in financiële overzichten die misleidend zijn.
5. Een samenstel van conventies inzake administratieve verwerking die ontworpen zijn om tegemoet te komen aan individuele voorkeuren is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden. Op soortelijke wijze zal een compliancestelsel geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving zijn, tenzij het in het algemeen door opstellers en gebruikers in de betrokken rechtsgebieden wordt geaccepteerd.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
Reikwijdte van deze Standaard	1
Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams	2 - 4
Ingangsdatum	5
<i>Doelstelling</i>	6
<i>Definities</i>	7
<i>Vereisten</i>	8 - 25
Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles	8
Relevante ethische voorschriften	9 - 11
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	12 - 13
Het toewijzen van opdrachtteams	14
Uitvoering van de opdracht	15 - 22
Het monitoren	23
Documentatie	24 - 25
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A35
Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams	A1 - A2
Verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit van controles	A3
Relevante ethische voorschriften	A4 - A7
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	A8 - A9
Het toewijzen van opdrachtteams	A10 - A12
Uitvoering van de opdracht	A13 - A31

Het monitoren

A32 - A34

Documentatie

A35

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Waar van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.

Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams

2. Kwaliteitsbeheersingssystemen, beleidslijnen en procedures zijn de verantwoordelijkheid van het kantoor. Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹, is het kantoor gehouden om een systeem van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
 - a. Het kantoor en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan door van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde eisen; en
 - b. De door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages onder de gegeven omstandigheden passend zijn.²

Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing. (Zie: Alinea A1 -A1A)

3. In de context van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de controleopdracht en die het kantoor van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken van dat gedeelte van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor dat gericht is op onafhankelijkheid.
4. Het is opdrachtteams toegestaan te steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor, tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft het tegendeel suggereert. (Zie: Alinea A2)

¹ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/ Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/ Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

² Wta Artikel 18/Bta Artikel 8 respectievelijk NVAK assurance Artikel 4.

Ingangsdatum

5. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen³.

Doelstelling

6. De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:
- De controle in overeenstemming is met professionele standaarden en eisen gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
 - De uitgebrachte controleverklaring onder de gegeven omstandigheden passend is.

Definities

7. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
- Oprichtspartner*⁴ - De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, voor zover vereist, passende bevoegdheden zijn toegekend door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie;
 - Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordeling* – Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van OOB's⁵ en, indien aanwezig, die andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt vereist;
 - Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* – Een partner, een andere persoon binnen het kantoor, een op afdoende wijze gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, van wie niemand lid is van het opdrachtteam, met voldoende en geschikte ervaring en bevoegdheid om de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

⁴ "Oprichtspartner", "partner" en "kantoor" dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

⁵ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

- en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, objectief te evalueren;
- d. *Opdrachtteam* – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle individuen die door het kantoor of een netwerkorganisatie ingehuurd zijn, die controlewerkzaamheden gericht op de opdracht uitvoeren. Een externe deskundige ingeschakeld door de accountant welke is ingehuurd door het kantoor dan wel door een kantoor dat tot het netwerk behoort valt hierbuiten;⁶
 - e. *Kantoor* – Een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap, samenwerkingsverband, of andere entiteit van professional accountants;
 - f. *Inspectie* – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor;
 - g. *Beursgenoteerde entiteit* - Een entiteit waarvan de aandelen, certificaten of schuldbewijzen aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld;
 - h. *Het monitoren* - Een proces dat voortdurende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor omvat, met inbegrip van een periodieke inspectie van een selectie van afgeronde opdrachten, opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem effectief werkt;
 - i. *Netwerkorganisatie* – Een kantoor of entiteit die tot een netwerk behoort;
 - j. *Netwerk* – Een grotere structuur:
 - (i) Die gericht is op samenwerking; en
 - (ii) Die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.
 - k. *Partner* – Elk individu met bevoegdheid om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening;
 - l. *Personeel* – Partners en staf;
 - m. *Professionele standaarden* – De Standaarden en relevante ethische voorschriften;
 - n. *Relevante ethische voorschriften* – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk bestaan uit

⁶ Standaard 62o, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige", alinea 6(a), geeft een definitie van de term "deskundige".

- delen A en B⁷ uit de Verordening gedragscode met betrekking tot een controle van financiële overzichten samen met nationale vereisten die stringenter zijn;
- o. *Staf* – Professionals, anders dan partner, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het kantoor zijn;
 - p. *Op afdoende wijze gekwalificeerde externe persoon* - Een individu van buiten het kantoor met de competentie en capaciteiten om als een opdrachtpartner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten verleent op het gebied van kwaliteitsbeheersing.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles

8. De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht waaraan die partner wordt toegewezen. (Zie: Alinea A3)

Relevante ethische voorschriften

9. Gedurende de controleopdracht dient de opdrachtpartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op informatie die het niet naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam aantoonst. (Zie: Alinea A4-A5)
10. Indien via het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de relevante ethische voorschriften, dient hij in overleg met anderen binnen het kantoor de passende actie te bepalen. (Zie: Alinea A5)

Onafhankelijkheid

11. De opdrachtpartner dient een conclusie te trekken over het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner: (Zie: Alinea A5)

⁷ In het geval van intern- en overheidsaccountants wordt verwezen naar deel B2 van de Verordening gedragscode.

- a. Relevante informatie te verkrijgen vanuit het kantoor en, waar van toepassing, van netwerkgorganisaties, teneinde omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid vormen, te onderkennen en te evalueren;
- b. Informatie te evalueren over onderkende overtredingen, indien aanwezig, van de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot de onafhankelijkheid teneinde te bepalen of deze een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid in het kader van de controleopdracht; en
- c. Passende actie te ondernemen teneinde dergelijke bedreigingen weg te nemen dan wel ze tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen door het toepassen van waarborgen, of, indien dit passend wordt geacht, de controleopdracht terug te geven waar teruggave mogelijk is onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving. De opdrachtpartner dient het kantoor onmiddellijk te rapporteren over elke onmogelijkheid om de aangelegenheid met passende actie op te lossen. (Zie: Alinea A6-A7)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

12. De opdrachtpartner dient zich ervan te vergewissen dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn. (Zie: Alinea A8-A9)
13. Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die zou hebben veroorzaakt dat het kantoor de controleopdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan het kantoor zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie: Alinea A9)

Het toewijzen van opdrachtteams

14. De opdrachtpartner dient zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam en eventuele door de accountant ingeschakelde deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken teneinde:
 - a. De controleopdracht overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren; en
 - b. een controleverklaring mogelijk te maken die onder de gegeven omstandigheden passend is om uit te brengen. (Zie: Alinea A10-A12)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering

15. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
 - a. De aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en (Zie: Alinea A13-A15, A20)
 - b. De controleverklaring, die onder de gegeven omstandigheden passend is.

Beoordelingen

16. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor beoordelingen die worden uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake beoordelingen. (Zie: Alinea A16-A17, A20)
17. Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en bespreking met het opdrachtteam, zich ervan te vergewissen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie: Alinea A18-A20)

Consultatie

18. De opdrachtpartner dient:
 - a. Verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultaties pleegt met betrekking tot moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden;
 - b. Zich ervan te vergewissen dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht de passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het juiste niveau binnen of buiten het kantoor;
 - c. Zich ervan te vergewissen dat de aard en reikwijdte van dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en
 - d. Vast te stellen dat conclusies voortkomend uit dergelijke consultaties zijn doorgevoerd. (Zie: Alinea A21-A22)

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

19. Voor controles van financiële overzichten van *OOB's*⁸, alsmede voor die andere controleopdrachten, indien aanwezig, waarvan het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de opdrachtpartner:
 - a. Vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is benoemd;
 - b. Significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan het licht zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn onderkend, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
 - c. De controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie: Alinea A23-A25)

20. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient betrekking te hebben op:
 - a. Bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
 - b. Beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;
 - c. Beoordeling van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken; en
 - d. Evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is. (Zie: Alinea A26-A27A, A29-A31)

21. Voor controles van financiële overzichten van *OOB's*⁹ dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens rekening te houden met het volgende:
 - a. De evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de controleopdracht;

⁸ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

⁹ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

- b. De vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden, alsmede de conclusies die voortkomen uit deze consultaties; en
- c. De vraag of voor de beoordeling geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordelen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken. (Zie: Alinea A28-A31)

Verschillen van inzicht

- 22. Indien verschillen van inzicht ontstaan binnen het opdrachtteam, met degenen die zijn geconsulteerd, voor zover van toepassing, tussen de opdrachtpartner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient het opdrachtteam de beleidslijnen en procedures van het kantoor voor het behandelen en oplossen van verschillen van inzicht te volgen.

Het monitoren

- 23. Onder een effectief kwaliteitsbeheersingssysteem valt een proces van monitoren dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem relevant zijn, adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het proces van monitoring van het kantoor die blijken uit de meest recente informatie die is uitgebracht door het kantoor en, indien van toepassing, andere netwerkorganisaties, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de controleopdracht. (Zie: Alinea A32-A34)

Documentatie

- 24. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen¹⁰:
 - a. Issues die zijn onderkend met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
 - b. Conclusies met betrekking tot het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante discussies met het kantoor die deze conclusies onderbouwen;
 - c. Conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en controleopdrachten;

¹⁰ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea's 8-11, en alinea A6.

- d. De aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die werden gepleegd in de loop van de controleopdracht. (Zie: Alinea A35)
25. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient, voor de controleopdracht die is beoordeeld, te documenteren dat:
- a. De procedures die door de beleidslijnen van het kantoor met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden vereist, uitgevoerd zijn;
 - b. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring voltooid is; en
 - c. De beoordelaar zich niet bewust is van onopgeloste zaken die bij de beoordelaar de indruk zouden wekken dat de significante oordelen die het opdrachtteam vormde en de conclusies die het team trok niet passend waren.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams

(Zie: Alinea 2)

- A1. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹¹ behandelt de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn kwaliteitsbeheersingssysteem voor controleopdrachten op te zetten en te onderhouden. Het kwaliteitsbeheersingssysteem omvat beleidslijnen en procedures die de volgende elementen adresseren:
- Verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor;
 - Relevante ethische voorschriften;
 - Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
 - Personeel;
 - Uitvoering van de opdracht; en
 - Het monitoren.

¹¹ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

A1A. *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat in dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden bevat met betrekking tot:*

- *de inrichting van een controledossier;*
- *het uitvoeren van een wettelijke controle; en*
- *de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.*

De procedures, beschrijvingen en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de Algemene Voorschriften (artikelen 14 tot en met 24) van de Wta gestelde regels te waarborgen.

De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, het Bta en de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van overeenkomstige toepassing verklaard op accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles in de zin van de Wta, of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

Steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor (Zie: Alinea 4)

A2. Tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft het tegendeel suggereert, mag het opdrachtteam steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor, bijvoorbeeld met betrekking tot:

- Competentie van personeel op grond van hun werving en formele training;
- Onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- Het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
- Het naleven van door wet- en regelgeving gestelde eisen op grond van het proces van monitoren.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit van controles

(Zie: Alinea 8)

- A3. Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke controleopdracht, benadrukken de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen naar de andere leden van het opdrachtteam:
- a. Het belang voor de kwaliteit van de controle van:
 - (i) Het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - (ii) Het voldoen aan de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
 - (iii) Het uitbrengen van controleverklaringen die onder de gegeven omstandigheden passend zijn; en
 - (iv) De mogelijkheid van het opdrachtteam om bezorgdheid te uiten zonder angst voor represailles; en
 - b. Het feit dat kwaliteit essentieel is bij het uitvoeren van controleopdrachten.

Relevante ethische voorschriften

Het naleven van relevante ethische voorschriften (Zie: Alinea 9)

- A4. De Verordening gedragscode stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast, waartoe behoren:
- a. integriteit;
 - b. objectiviteit;
 - c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. geheimhouding; en
 - e. professioneel gedrag.

Definities van “kantoor”, “netwerk” en “netwerkorganisatie” (Zie: Alinea 9-11)

- A5. De definities van “kantoor”, “netwerk” en “netwerkorganisatie” in relevante ethische voorschriften kunnen mogelijk afwijken van die beschreven in deze Standaard. De Verordening gedragscode definieert het “kantoor” bijvoorbeeld als:
- a. Een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap of samenwerkingsverband van professional accountants;
 - b. Een entiteit die dergelijke partijen via gemeenschappelijk eigendom, gemeenschappelijk management of op andere wijze beheerst; en
 - c. Een entiteit die door dergelijke partijen via gemeenschappelijk eigendom, gemeenschappelijk management of op andere wijze wordt beheerst.

De Verordening gedragscode geeft tevens leidraden met betrekking tot de termen “netwerk” en “netwerkorganisatie”.

Bij het naleven van de in alinea 9-11 genoemde vereisten zijn de definities die gebruikt zijn in de relevante ethische voorschriften van toepassing voor zover nodig is om die ethische voorschriften te interpreteren.

Bedreigingen voor onafhankelijkheid (Zie: Alinea 11(c))

- A6. Het is mogelijk dat de opdrachtpartner een bedreiging voor onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht onderkent die door waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. Zoals vereist op grond van alinea 11(c) rapporteert in een dergelijk geval de opdrachtpartner aan de relevante persoon (personen) binnen het kantoor om een passende actie te bepalen, die de beëindiging kan inhouden van de activiteit of het belang dat de bedreiging veroorzaakt, of het teruggeven van de controleopdracht kan inhouden, waar het teruggeven (van de controleopdracht) mogelijk is onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A7. Wettelijke maatregelen kunnen de onafhankelijkheid van accountants van de publieke sector waarborgen. Voor accountants van de publieke sector dan wel auditkantoren die controles in de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever benoemde accountant, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen teneinde de naleving van alinea 11 naar de geest daarvan te bevorderen. Waar het mandaat van de accountant van de publieke sector het teruggeven van de opdracht niet toestaat, kan hiertoe behoren het door middel van een openbare rapportage toelichten van ontstane omstandigheden die, indien zij in de private sector waren voorgekomen, zouden leiden tot het teruggeven van de controleopdracht door de accountant.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

(Zie: Alinea 12)

A8. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹² vereist van het kantoor om informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, in het geval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren alsmede wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen¹³. Informatie zoals hieronder beschreven, vormt een hulpmiddel voor de opdrachtpartner bij het bepalen of de conclusies die zijn getrokken met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten, passend zijn:

- De integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en van degenen belast met governance van de entiteit;
- De vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt, met inbegrip van tijd en middelen;
- De vraag of het kantoor en het opdrachtteam relevante ethische voorschriften kunnen naleven; en
- Significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige controleopdracht naar voren zijn gekomen, alsmede de implicaties daarvan voor het continueren van de relatie.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie: Alinea 12-13)

A9. In de publieke sector kunnen accountants benoemd worden in overeenstemming met wettelijke procedures. Derhalve is het mogelijk dat bepaalde vereisten en overwegingen betreffende de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van controleopdrachten zoals vermeld in alinea 12, 13 en A8 niet relevant zijn. Niettemin kan informatie die is verzameld als resultaat van het beschreven proces waardevol zijn voor accountants van de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen alsmede bij het uitoefenen van rapporteringsverantwoordelijkheden.

¹² Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹³ Bta Artikel 12 respectievelijk NVAK assurance Artikel 12.

Het toewijzen van opdrachtteams

(Zie: Alinea 14)

- A10. Een persoon, indien die er is, die deskundigheid aanwendt in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die ingehuurd is of in dienst is genomen door het kantoor en die controlewerkzaamheden uitvoert betreffende de opdracht is onderdeel van het opdrachtteam. Echter, een persoon met dergelijke deskundigheid waarvan de betrokkenheid van die persoon met het opdrachtteam enkel bestaat uit consultatie is geen lid van het opdrachtteam. Consultaties worden behandeld in alinea 18 en in de alinea's A21-A22.
- A11. Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner die aangelegenheden betreffende het team in aanmerking nemen zoals:
- Inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door middel van passende training en participatie;
 - Inzicht in professionele standaarden en van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - Vaktechnische deskundigheid, waaronder deskundigheid op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle;
 - Kennis van relevante bedrijfstakken waarin de cliënt opereert;
 - Het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen;
 - Inzicht in de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A12. In de publieke sector kunnen tot aanvullende passende competentie vaardigheden worden gerekend die benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke competentie kan inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot het rapporteren omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgever of andere bevoegde instantie of in het algemeen belang. De bredere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van performance auditing omvatten, of een uitgebreide beoordeling van het naleven van wet-, regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie, alsmede het voorkomen en ontdekken van fraude en corruptie.

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering (Zie: Alinea 15(a))

A13. Het aansturen van het opdrachtteam omvat het informeren van de leden van het opdrachtteam over aangelegenheden als:

- Hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van de noodzaak tot het naleven van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals vereist wordt op grond van Standaard 200;¹⁴
- Verantwoordelijkheden van respectieve partners in gevallen waarbij meer dan één partner betrokken is bij de uitvoering van een controleopdracht;
- De doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden;
- De aard van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- Risicogerelateerde issues;
- Problemen die kunnen ontstaan;
- De gedetailleerde aanpak van de uitvoering van de opdracht.

Overleg tussen leden van het opdrachtteam geeft minder ervaren teamleden de mogelijkheid om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden, zodat passende communicatie binnen het opdrachtteam kan plaats hebben.

A14. Passend teamwerk en passende training vormen een hulpmiddel voor minder ervaren leden van het opdrachtteam om duidelijk de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden te begrijpen.

A15. Toezicht omvat aangelegenheden als:

- Het volgen van de voortgang van de controleopdracht.
- Het rekening houden met de competentie en capaciteiten van individuele leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de vraag of zij voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de geplande aanpak van de controleopdracht.
- Het adresseren van significante aangelegenheden die zich voordoen gedurende de controleopdracht, het afwegen hoe significant deze zijn en het op passende wijze wijzigen van de geplande aanpak.

¹⁴ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 15.

- Het onderkennen van aangelegenheden die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam gedurende de controleopdracht.

Beoordelingen

Beoordelingsverantwoordelijkheden (Zie: Alinea 16)

A16. Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹⁵ zijn de beleidslijnen en procedures voor de beoordelingsverantwoordelijkheden van het kantoor vastgesteld met als uitgangspunt dat werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden worden beoordeeld door meer ervaren teamleden¹⁶.

A17. Bij een beoordeling wordt bijvoorbeeld nagegaan of:

- De werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- Er significante aangelegenheden naar voren zijn gekomen voor nadere beschouwing;
- Passende consultaties hebben plaats gevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- De noodzaak bestaat om de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- De uitgevoerde werkzaamheden de getrokken conclusies onderbouwen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- De verkregen informatie voldoende en geschikt is om de controleverklaring te onderbouwen; en
- De doelstellingen van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden zijn bereikt.

De beoordeling door de opdrachtpartner van uitgevoerde werkzaamheden (Zie: Alinea 17)

A18. Tijdsige beoordelingen van het volgende door de opdrachtpartner, die op passende momenten gedurende de opdracht worden uitgevoerd, maken het mogelijk dat significante aangelegenheden

¹⁵ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance)

¹⁶ Bta artikel 16 respectievelijk NVAK artikel 14.

tijdig naar tevredenheid van de opdrachtpartner worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring:

- Kritieke onderwerpen voor oordeelsvorming, in het bijzonder over moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden die in de loop van de opdracht zijn onderkend;
- Significante risico's; en
- Andere onderwerpen die de opdrachtpartner belangrijk acht.

Het is niet noodzakelijk dat de opdrachtpartner een beoordeling uitvoert op alle controledocumentatie, maar hij kan dit wel doen. Zoals op grond van Standaard 230 wordt vereist documenteert de partner echter wel de omvang en timing van de beoordelingen.¹⁷

- A19. Een opdrachtpartner die een controle overneemt gedurende de opdracht, kan de in alinea A18 beschreven beoordelingsprocedures toepassen om de werkzaamheden te beoordelen die zijn verricht tot aan de datum van overdracht, teneinde de verantwoordelijkheden van een opdrachtpartner over te nemen.

Overwegingen die relevant zijn wanneer een lid van het opdrachtteam wordt ingezet met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle (Zie: Alinea 15-17)

- A20. In het geval dat een lid van het opdrachtteam wordt ingezet met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, kunnen tot aansturing, toezicht en beoordeling van de werkzaamheden van dit lid van het opdrachtteam aangelegenheden behoren als:
- Het met dat lid tot overeenstemming komen over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van dat lid; alsmede de respectieve rollen van, en de aard, timing en mate van communicatie tussen dat lid en andere leden van het opdrachtteam;
 - Het evalueren van de mate waarin de werkzaamheden van dat lid adequaat zijn, met inbegrip van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van dat lid alsmede hun consistentie met andere controle-informatie.

¹⁷ Standaard 230, alinea 9 (c).

Consultatie (Zie: Alinea 18)

A21. Effectieve consultatie over significante vaktechnische, ethische en andere aangelegenheden binnen het kantoor of, voor zover van toepassing buiten het kantoor, kan worden bereikt indien degenen die worden geconsulteerd:

- Alle relevante feiten verkrijgen die hen in staat zullen stellen om een onderbouwd advies te geven; en
- Passende kennis, senioriteit en ervaring bezitten.

A22. Het kan passend zijn dat het opdrachtteam consultatie pleegt buiten het kantoor, bijvoorbeeld indien het kantoor niet beschikt over passende interne middelen. Zo kan gebruik worden gemaakt van adviesdiensten van andere kantoren, beroepsorganisaties en regelgevende of toezichhoudende instanties, dan wel commerciële organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring (Zie: Alinea 19 (c))

A23. Standaard 700 vereist dat de controleverklaring niet eerder wordt gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en geschikte informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren¹⁸. In het geval van een controle van financiële overzichten van OOB's¹⁹ of wanneer een opdracht voldoet aan de criteria voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, vormt een dergelijke beoordeling een hulpmiddel voor de accountant in het bepalen of voldoende en geschikte informatie is verkregen.

A24. Het tijdig en op passende momenten gedurende de opdracht uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt het mogelijk dat significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.

A25. Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt de afronding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de vereisten in alinea's 20-21 in, en waar van toepassing de naleving

¹⁸ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten," alinea 41.

¹⁹ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

van alinea 22. Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan worden afgerond na de datum van de controleverklaring als onderdeel van de samenstelling van het definitieve controledossier. Standaard 230 stelt vereisten vast en geeft leidraden in dit verband.²⁰

Aard, omvang en timing van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie: Alinea 20)

- A26. Alert blijven op veranderingen in omstandigheden stelt de opdrachtpartner in staat om situaties waarin een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is te onderkennen, zelfs als een dergelijke kwaliteitsbeoordeling bij de aanvang van de opdracht niet werd vereist.
- A27. De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhankelijk zijn van onder meer de complexiteit van de controleopdracht, van de vraag of de entiteit beursgenoteerd is, en van het risico dat de controleverklaring onder de gegeven omstandigheden niet passend zou kunnen zijn. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling brengt geen beperking aan in de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor de controleopdracht en de uitvoering daarvan.
- A27A. *Voor overige voorschriften met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verwezen naar paragraaf 5 van het Bta en hoofdstuk 2 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.*

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van OOB's (ISA's: 'listed entities') (Zie: Alinea 21)

- A28. Overige aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en die in beschouwing kunnen worden genomen in een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een OOB²¹, omvatten:
- Significante risico's die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn onderkend overeenkomstig Standaard 315²², en de wijzen van inspelen op deze risico's overeenkomstig Standaard 330²³, met inbegrip van de inschatting van het frauderisico en de wijze van inspelen hierop door het opdrachtteam overeenkomstig Standaard 240²⁴;
 - Oordelen die zijn gevormd, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;

²⁰ Standaard 230, alinea's 14-16.

²¹ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

²² Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

²³ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

²⁴ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten".

- De significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn onderkend;
- De te communiceren aangelegenheden aan het management en aan degenen belast met governance en, waar van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichhoudende instanties.

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze overige aangelegenheden tevens van toepassing zijn op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van controles van financiële overzichten van andere entiteiten.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten (Zie: Alinea 20-21)

A29. In aanvulling op de controles van financiële overzichten van OOB's²⁵ wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria, die zijn opgesteld door het kantoor, op basis waarvan opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moeten worden onderworpen. In sommige gevallen zal geen van de controleopdrachten van het kantoor voldoen aan de criteria die hen zouden onderwerpen aan een dergelijke kwaliteitsbeoordeling.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie: Alinea 20-21)

A30. In de publieke sector kan een door de wetgever benoemde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of andere op afdoende wijze gekwalificeerde persoon die is benoemd namens de voorzitter van de Rekenkamer) een rol vervullen die gelijk is aan de rol van een opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. Indien van toepassing houdt in dergelijke omstandigheden de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in dat er rekening wordt gehouden met de behoefte aan onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit die wordt gecontroleerd, alsmede met het vermogen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie te verschaffen.

A31. OOB's²⁶, waarnaar in alinea 21 en A28 wordt verwezen, zijn in de publieke sector niet gebruikelijk²⁷. Niettemin kunnen er andere entiteiten in de publieke sector voorkomen die significant zijn vanwege omvang, complexiteit of aspecten van openbaar belang en die ten gevolge daarvan een grote verscheidenheid aan belanghebbenden hebben. Voorbeelden zijn samenwerkingsverbanden die staats eigendom zijn en openbare nutsvoorzieningen. Aanhoudende verschuivingen binnen de publieke sector kunnen tevens leiden tot nieuwe soorten van significante entiteiten. Er bestaan geen vastgestelde objectieve criteria waarmee de mate van significantie wordt bepaald. Niettemin evalu-

²⁵ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

²⁶ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

²⁷ Artikel 2 Wta geeft de mogelijkheid om openbare lichamen aan te wijzen als OOB.

eren accountants van de publieke sector welke entiteiten van voldoende significantie kunnen zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te rechtvaardigen .

Het monitoren

(Zie: Alinea 23)

- A32. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing²⁸ vereist van het kantoor om een proces van monitoren vast te stellen dat is opgezet om zich een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem relevant en adequaat zijn en effectief werken²⁹.
- A33. Bij het overwegen van tekortkomingen die van invloed kunnen zijn op de controleopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die het kantoor heeft genomen om de situatie te rectificeren die de opdrachtpartner in de context van die controle voldoende acht.
- A34. Een tekortkoming in het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke controleopdracht niet was uitgevoerd overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde eisen, dan wel dat de controleverklaring niet passend was.

Documentatie

Documentatie van consultaties (Zie: Alinea 24(d))

- A35. Documentatie van consultaties gepleegd met andere beroepsbeoefenaren over moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden, die voldoende compleet en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:
- Het issue waarover consultatie plaatsvond; en
 - De uitkomsten van de consultatie, met inbegrip van alle genomen beslissingen, de basis voor die beslissingen en de wijze waarop de beslissingen zijn geïmplementeerd.

²⁸ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

²⁹ Bta artikel 18-22 /VAO artikel 4,9 respectievelijk NVAK assurance artikel 8, 18-23.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1
Aard en doeleinde van controledocumentatie	2 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 16
Tijdig opstellen van de controledocumentatie	7
Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controleinformatie	8 - 13
Samenstellen van het definitieve controledossier	14 - 16
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A24
Tijdig opstellen van de controledocumentatie	A1
Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controleinformatie	A2 - A20
Samenstellen van het definitieve controledossier	A21 - A24
<i>Bijlage: Specifieke vereisten inzake controledocumentatie opgenomen in andere Standaarden</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze, Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. De bijlage geeft een opsomming van andere Standaarden die specifieke documentatievereisten en leidraden bevatten. De specifieke vereisten inzake documentatie in andere Standaarden doen geen afbreuk aan de toepassing van deze Standaard. Wet- of regelgeving kan aanvullende vereisten stellen inzake documentatie.

Aard en doeleinde van controledocumentatie

2. Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze Standaard en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden voorziet in:
 - a. Informatie waaruit de basis van een conclusie van de accountant over het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant blijkt¹; en
 - b. Informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.

3. De controledocumentatie heeft een aantal aanvullende doeleinden, waaronder:
 - Het ondersteunen van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van de controle;
 - Het ondersteunen van de leden van het opdrachtteam die verantwoordelijk zijn voor het aansturen van en voor het uitvoeren van toezicht op de controlewerkzaamheden, alsmede het kwijten van hun verantwoordelijkheden voor de beoordeling overeenkomstig Standaard 220²;
 - Het in staat stellen van het opdrachtteam om verantwoordelijkheid te dragen voor zijn werkzaamheden;
 - Het bijhouden van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige controles van blijvende significantie zijn;

¹ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 11.

² Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", alinea 15-17.

- Het scheppen van de mogelijkheid tot het uitvoeren van kwaliteitsbeoordelingen en inspecties overeenkomstig wet en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing^{3 4};
- Het scheppen van de mogelijkheid voor het uitvoeren van externe inspecties in overeenstemming met van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen of met overige vereisten.

Ingangsdatum

4. Voor de *ingangsdatum* wordt verwezen naar de *slotbepalingen*⁵.

Doelstelling

5. De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in:
- a. Een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en
 - b. Informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a. *Controledocumentatie* - De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term 'werkdOCUMENTEN' gebruikt);
 - b. *Controledossier* – Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die bestaan uit de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht;
 - c. *Ervaren accountant* - Een persoon (binnen of buiten het kantoor) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijke begrip heeft van:

³ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

⁴ Bta Artikel 16, 18-22/VAO Artikel 4, 9 respectievelijk NVAK assurance Artikel 8, 14 en 18-23.

⁵ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

- (i) De controleprocessen;
- (ii) De Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- (iii) De bedrijfsomgeving waarin de entiteit opereert, en
- (iv) De controle- en financiële verslaggevingsissues die relevant zijn voor de sector waarin de entiteit actief is.

Vereisten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

7. De accountant dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie: Alinea A1)

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controleinformatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie

8. De accountant dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in: (Zie: Alinea A2-A5, A16-A17 en voor *wettelijke controles zoals bedoeld in Wta ook artikel 11 Bta*)
- a. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen; (Zie: Alinea A6-A7)
 - b. De uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle-informatie; en
 - c. Significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen. (Zie: Alinea A8-A11)
9. Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant vast te leggen:
- a. De onderscheidende kenmerken van de specifieke items of getoetste aangelegenheden; (Zie: Alinea A12)

- b. Wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
 - c. Wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld alsmede de datum en de omvang van deze beoordeling (Zie: Alinea A13)
10. De accountant dient discussies over significante aangelegenheden met het management, degenen belast met governance en anderen te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, van het tijdstip van bespreking en van de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie: Alinea A14)
11. Indien de accountant informatie heeft onderkend die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren hoe hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie: Alinea A15)

Het afwijken van een relevante vereiste

12. Indien de accountant het, in uitzonderlijke omstandigheden, noodzakelijk acht om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden datgene waarop die vereiste gericht is bereiken, alsmede de redenen voor het afwijken. (Zie: Alinea A18-A19)

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van de controleverklaring

13. Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of komt tot nieuwe conclusies, dient hij te documenteren (Zie: Alinea A20)
- a. De omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
 - b. De nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie, en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en
 - c. Wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve controledossier

- 14. De accountant dient de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig na de datum van de controleverklaring te voltooien. (Zie: Alinea A21-A22)
- 15. Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid dient de accountant geen enkele controledocumentatie, ongeacht de aard daarvan, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie: Alinea A23)
- 16. In omstandigheden anders dan die bedoeld in alinea 13, waarbij de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande controledocumentatie dan wel om nieuwe elementen aan de controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren: (Zie: Alinea A24)
 - a. De specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b. Wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

(Zie: Alinea 7)

- A1. Het tijdig opstellen van voldoende en geschikte controledocumentatie draagt bij aan het versterken van de kwaliteit van de controle alsmede aan de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en van de conclusies die zijn getrokken voordat de controleverklaring gereed is. Documentatie die na de uitvoering van de controlewerkzaamheden wordt opgesteld is naar verwachting minder accuraat dan documentatie die tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden wordt opgesteld.

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controleinformatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie (Zie: Alinea 8)

- A2. De vorm, inhoud en omvang van controledocumentatie zijn afhankelijk van factoren als:

- De omvang en complexiteit van de entiteit;
- De aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- De onderkende risico's van een afwijking van materieel belang;
- De significantie van de verkregen controle-informatie;
- De aard en omvang van de onderkende uitzonderingen;
- De noodzaak tot het documenteren van een conclusie of van de basis voor een conclusie wanneer deze niet rechtstreeks is af te leiden uit de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden of uit de verkregen controle-informatie;
- De gehanteerde controlemethodologie en hulpmiddelen.

A3. De controledocumentatie kan zijn vastgelegd op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers. Voorbeelden van controledocumentatie zijn ondermeer:

- De controleprogramma's;
- Analyses;
- Issues memoranda ;
- Samenvattingen betreffende significante aangelegenheden;
- Brieven inzake confirmatie en bevestigingsbrieven;
- Checklists;
- Correspondentie (waaronder e-mail) met betrekking tot significante aangelegenheden.

De accountant kan uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit (bijvoorbeeld belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten) deel laten uitmaken van de controledocumentatie. De controledocumentatie kan echter de administratie van de entiteit niet vervangen.

- A4. De accountant hoeft in de controledocumentatie geen achterhaalde versies van werkdocumenten en van financiële overzichten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, voorafgaande afschriften van documenten die zijn verbeterd op grond van typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten op te nemen.
- A5. Mondelinge toelichtingen door de accountant vormen op zichzelf geen adequate onderbouwing voor de werkzaamheden die hij heeft verricht of voor de conclusies die hij heeft getrokken, maar kunnen worden gebruikt om informatie die is opgenomen in de controledocumentatie uit te leggen of te verduidelijken.

Documentatie inzake het naleven van de Standaarden (Zie: Alinea 8(a))

- A6. In beginsel zal het naleven van de vereisten van deze Standaard resulteren in controledocumentatie die in de gegeven omstandigheden voldoende en geschikt is. Andere Standaarden bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van deze Standaard in de specifieke omstandigheden van die andere Standaarden te verduidelijken. De specifieke documentatievereisten van andere Standaarden leiden niet tot een inperking van de toepassing van deze Standaard. Verder is het ontbreken van een documentatievereiste in een specifieke Standaard niet bedoeld om te suggereren dat er geen documentatie zal worden opgesteld als resultaat van het voldoen aan die Standaard.
- A7. Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle voldoet aan de Standaarden. Het is voor de accountant echter noch noodzakelijk noch praktisch uitvoerbaar om bij een controle alle overwogen aangelegenheden of elk gemaakt professioneel oordeel te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om apart te documenteren (zoals bijvoorbeeld in een checklist) dat de Standaarden worden nageleefd voor die aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier. Als voorbeelden zijn te noemen:
- Het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de accountant de controle heeft gepland;
 - Het bestaan van een ondertekende opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de accountant de voorwaarden van de controleopdracht is overeengekomen met het management of, waar van toepassing, met degenen belast met governance;
 - Een controleverklaring die een op passende wijze weergegeven beperking in het oordeel over de financiële overzichten bevat, toont aan dat de accountant heeft voldaan aan de vereiste om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen onder de omstandigheden die in de Standaarden zijn gespecificeerd;
 - Met betrekking tot de vereisten die in het algemeen gedurende de gehele controle van toepassing zijn, kan op een aantal manieren in het controledossier worden aangetoond dat deze vereisten worden nageleefd:
 - Er kan bijvoorbeeld niet één bepaalde manier zijn waarop wordt gedocumenteerd hoe de accountant blijkt heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. De controledocumentatie kan niettemin informatie verschaffen die aantoont dat de accountant een professioneel-kritische instelling hanteert overeenkomstig de Standaarden Deze informatie kan bestaan uit bepaalde uitgevoerde werkzaamheden ter bevestiging van de antwoorden van het management op de door de accountant gestelde vragen;
 - Op vergelijkbare wijze kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid heeft genomen

voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden. Deze kan tevens documentatie bevatten van de tijdige betrokkenheid van de opdrachtpartner bij verschillende aspecten van de controle, zoals het deelnemen aan de teambesprekingen die vereist zijn op grond van Standaard 315⁶.

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significante professionele oordelen (Zie: Alinea 8(c))

A8. Het beoordelen van de significantie van een aangelegenheid vereist een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden. Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn onder meer:

- De aangelegenheden die aanleiding geven tot het doen ontstaan van significante risico's (zoals gedefinieerd in Standaard 315⁷);
- De uitkomsten van controlewerkzaamheden die er op kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat het nodig is de eerdere inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang en de wijzen van inspelen door de accountant op die risico's te herzien;
- De omstandigheden die voor de accountant grote moeilijkheden veroorzaken voor het toepassen van noodzakelijk uit te voeren controlewerkzaamheden;
- De bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het controleoordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring.

A9. Een belangrijke factor bij het bepalen van de vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie van significante aangelegenheden is de mate waarin professionele oordeelsvorming is toegepast bij het uitvoeren van de werkzaamheden en bij het evalueren van de uitkomsten. De documentatie inzake de gemaakte professionele oordelen, voor zover significant, helpt om de conclusies van de accountant te verklaren en om de kwaliteit van de toegepaste oordeelsvorming te bekrachtigen. Deze aangelegenheden zijn van bijzonder belang voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het beoordelen van de controledocumentatie, met inbegrip van degenen die daarop volgende controles uitvoeren bij hun beoordeling van aangelegenheden van blijvende significantie (bijvoorbeeld bij het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van schattingen)

⁶ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 10.

⁷ Standaard 315, alinea 4(e).

A10. Bepaalde voorbeelden van omstandigheden waarin het, overeenkomstig alinea 8, passend is controledocumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van professionele oordeelsvorming, ingeval de aangelegenheden en de toegepaste oordeelsvorming significant zijn, omvatten:

- De redenering van de accountant om tot de conclusie te komen wanneer in één van de vereisten is opgenomen dat de accountant bepaalde informatie en factoren ‘dient te overwegen’ en dat dit significant is in de context van een bijzondere opdracht;
- De basis voor de conclusie van de accountant met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming van subjectieve aard is (bijvoorbeeld de redelijkheid van significante schattingen);
- De basis voor de conclusie van de accountant inzake de authenticiteit van een document ingeval verder onderzoek wordt verricht (zoals het op passende wijze gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige dan wel van werkzaamheden inzake confirmaties) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn onderkend en die ertoe hebben geleid dat de accountant van mening was dat het document niet authentiek zou kunnen zijn.

A11. De accountant kan het als nuttig beschouwen om als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting op te stellen en te bewaren (soms bekend als een afsluitend memorandum) waarin een beschrijving is opgenomen van de significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn onderkend en van de wijze waarop zij zijn afgehandeld, of die onderlinge verwijzingen naar andere relevante onderbouwende elementen opgenomen in de controledocumentatie bevat die in deze informatie voorziet. Een dergelijke samenvatting kan doeltreffende en doelmatige beoordelingen en inspecties van de controledocumentatie eenvoudiger maken, in het bijzonder voor omvangrijke en gecompliceerde controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het in overweging nemen van belangrijke aangelegenheden. Zij kan voor de accountant tevens een hulpmiddel vormen bij het overwegen of er, in het licht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de getrokken conclusies, een bepaalde relevante doelstelling van de Standaard is waaraan de accountant niet kan voldoen zodat dit de accountant zou beletten zijn algehele doelstellingen te bereiken.

Het onderkennen van specifieke items of aangelegenheden die zijn getoetst alsmede van de opsteller en beoordelaar (Zie: Alinea 9)

A12. Het in het dossier vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doeleinden. Het stelt bijvoorbeeld het opdrachtteam in staat verantwoordelijkheid te dragen voor de uitgevoerde werkzaamheden en maakt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties eenvoudiger.

diger. Onderscheidende kenmerken zullen variëren afhankelijk van de aard van de controlemaatregel en het item dat, of de aangelegenheid die wordt getoetst. Als voorbeeld zijn te noemen:

- Voor het in detail toetsen van door de entiteit aangemaakte inkoopopdrachten kan de accountant de documenten die voor de toetsing zijn geselecteerd identificeren aan de hand van de datum en het unieke nummer van deze inkoopopdrachten;
- Voor werkzaamheden waarbij een selectie of een beoordeling van alle journalitems boven een bepaald bedrag in een gegeven populatie vereist is, kan de accountant de reikwijdte van de werkzaamheden in het dossier vastleggen en de populatie onderkennen (bijvoorbeeld alle journalposten boven een bepaald bedrag vanuit de dagboeken);
- Voor werkzaamheden waarbij een systematische steekproef moet worden getrokken uit een populatie van documenten, kan de accountant de geselecteerde documenten onderkennen aan de hand van vastlegging van de bron, het startpunt en het steekproefinterval (bijvoorbeeld een systematische steekproef van verzenddocumenten getrokken uit het verzendregister voor de periode van 1 april tot 30 september, te beginnen bij documentnummer 12345 en vervolgens ieder 125ste document);
- Voor werkzaamheden waarbij het verzoeken om inlichtingen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit vereist is kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van de data van deze verzoeken en van de namen en functieomschrijvingen van de personeelsleden van de entiteit;
- Voor observatiewerkzaamheden kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectievelijke verantwoordelijkheden, alsmede waar en wanneer de observatie is uitgevoerd.

A13. Standaard 220 vereist dat de accountant de uitgevoerde controlewerkzaamheden beoordeelt door de controledocumentatie te beoordelen⁸. De vereiste om te documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld houdt geen verplichting in om op ieder specifiek werkdocument informatie die deze beoordeling aantoon, op te nemen. Het vereiste impliceert echter wel het documenteren van de controlewerkzaamheden die zijn beoordeeld, van de namen van de personen die deze beoordeling hebben uitgevoerd en van het tijdstip waarop dit is gebeurd.

Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met degenen belast met governance, alsmede met anderen (Zie: Alinea 10)

A14. De documentatie is niet beperkt tot de vastleggingen die door de accountant zijn opgesteld maar kan ook andere geschikte documenten bevatten zoals notulen van vergaderingen die door personeelsleden van de entiteit zijn opgesteld en door de accountant zijn aanvaard. Tot de anderen met

⁸ Standaard 220, alinea 17.

wie de accountant significante aangelegenheden kan bespreken kunnen overige personeelsleden binnen de entiteit behoren alsmede externe partijen, zoals degenen die professioneel advies aan de entiteit verstrekken.

Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan (Zie: Alinea 11)

- A15. De vereiste om de wijze waarop de accountant is omgegaan met inconsistenties die in de informatie werden vastgesteld te documenteren, houdt niet in dat de accountant documentatie moet bewaren die foutief of intussen achterhaald is.

Overwegingen die specifiek zijn voor kleinere entiteiten (Zie: Alinea 8)

- A16. De controledocumentatie voor een controle van kleinere entiteiten is in het algemeen minder omvangrijk dan voor de controle van een grotere entiteit. Verder zal ingeval van een controle, waarin de opdrachtpartner alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd om de leden van een opdrachtteam te informeren of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een beoordeling aantoont door andere leden van het team (er zullen bijvoorbeeld geen aangelegenheden zijn om te documenteren met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet de opdrachtpartner aan de overheersende vereiste in alinea 8 om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren accountant inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie het voorwerp kan uitmaken van de beoordeling door externe partijen voor wettelijke of andere doeleinden.
- A17. Bij het opstellen van controledocumentatie kan de accountant van een kleinere entiteit het nuttig en doelmatig achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document waarin, in voorkomend geval, onderlinge verwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten worden opgenomen. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd houden onder meer in: het verwerven van inzicht in de entiteit en haar interne beheersing, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de overeenkomstig Standaard 320⁹ vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

Het afwijken van een relevante vereiste (Zie: Alinea 12)

- A18. De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen en derhalve de algehele doelstellingen van de ac-

⁹ Standaard 320, "Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle".

countant te bereiken. Daarom veronderstellen de Standaarden naleving van, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, iedere vereiste die in de omstandigheden van de controle relevant is.

- A19. De documentatievereiste is alleen van toepassing op vereisten die in de gegeven omstandigheden relevant zijn. Vereisten zijn slechts in die gevallen niet relevant¹⁰ waarin:
- De gehele Standaard niet relevant is (bijvoorbeeld indien een entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt is niets van Standaard 610¹¹ relevant); of
 - Het voorwaardelijke vereisten betreft en er niet aan de voorwaarde wordt voldaan (bijvoorbeeld de vereiste om het oordeel aan te passen wanneer er een onmogelijkheid bestaat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, terwijl deze onmogelijkheid niet bestaat).

Aangelegenheden die tot stand komen na de datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 13)

- A20. Tot de buitengewone omstandigheden behoren ook de gebeurtenissen waarvan de accountant kennis verkrijgt na de datum van de controleverklaring maar die op die datum wel bestonden en die, wanneer ze op die datum bekend waren geweest, een wijziging van de financiële overzichten dan wel een aanpassing door de accountant van het oordeel in de controleverklaring tot gevolg zouden kunnen hebben gehad¹². De daaruit voortvloeiende veranderingen in de controledocumentatie worden, overeenkomstig de beoordelingsverantwoordelijkheden zoals beschreven in Standaard 220¹³, beoordeeld door de opdrachtpartner die de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich neemt.

Samenstellen van het definitieve controledossier

(Zie: Alinea 14-16)

- A21. Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹⁴ vereist van de kantoren dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooiën van de samenstelling van controledossiers¹⁵.

¹⁰ Standaard 200, alinea 22.

¹¹ Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors".

¹² Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode", alinea 14.

¹³ Standaard 220, alinea 16.

¹⁴ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹⁵ Bta Artikel 11.

Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden¹⁶ na de datum van de controleverklaring¹⁷.

A22. Het voltooiën van de samenstelling van het definitieve controledossier na de datum van de controleverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooiën van de samenstelling van het definitieve controledossier wijzigingen worden aangebracht in de controledocumentatie mits zij van administratieve aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

- Het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- Het ordenen, collationeren en opnemen van onderlinge verwijzingen in werkdocumenten;
- Het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- Het documenteren van controle-informatie die de accountant heeft verkregen, besproken en is overeengekomen in samenspraak met relevante leden van het opdrachtteam voorgegaand aan de datum van de controleverklaring.

A23. Wet-en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹⁸ vereist van de kantoren dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het bewaren van opdrachtdocumentatie¹⁹. De bewaarperiode voor controleopdrachten is gewoonlijk niet korter dan *zeven*²⁰ jaar vanaf de datum van de controleverklaring of de datum van de controleverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten wanneer deze van een latere datum is²¹.

A24. Een voorbeeld van een situatie waarin de accountant het noodzakelijk kan achten om veranderingen aan te brengen in de bestaande controledocumentatie dan wel om nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is afgerond, betreft de noodzaak om de bestaande controledocumentatie te verduidelijken voortkomend uit opmerkingen die zijn ontvangen tijdens door interne of externe partijen uitgevoerde op monitoring gerichte inspecties.

¹⁶ De ISA's spreken van een periode van 60 dagen.

¹⁷ Bta Artikel 11.

¹⁸ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹⁹ Bta Artikel 11 respectievelijk NVAK assurance Artikel 15.

²⁰ In de ISA's is er sprake van een periode van vijf jaar.

²¹ Bta Artikel 11 respectievelijk NVAK assurance Artikel 15.

Bijlage: Specifieke vereisten inzake controledocumentatie opgenomen in andere Standaarden

(Zie: Alinea 1)

Deze bijlage onderkent de alinea's van de andere Standaarden die in werking treden voor controles van financiële overzichten voor verslagperioden eindigend op of na 15 december 2010 die specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. De opsomming is geen middel ter vervanging van het in aanmerking nemen van de vereisten en van de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden.

- Standaard 210, 'Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten' – alinea's 10-12;
- Standaard 220, 'Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten' - alinea's 24-25;
- Standaard 240, 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' – alinea's 44-47;
- Standaard 250, 'Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten' – alinea 29;
- Standaard 260, 'Communicatie met degenen belast met governance' – alinea 23;
- Standaard 300, 'Planning van een controle van financiële overzichten' – alinea 12;
- Standaard 315, 'Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving' – alinea 32;
- Standaard 320, 'Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle' – alinea 14;
- Standaard 330, 'De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's' – alinea's 28-30;
- Standaard 450, 'Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen' – alinea 15;
- Standaard 540, 'De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van toelichtingen daarop' – alinea 23;
- Standaard 550, 'Verbonden partijen' – alinea 28;
- Standaard 600, 'Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)' – alinea 50;
- Standaard 610, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors' – alinea 13.

<i>Inleiding</i>	1 - 9
Reikwijdte van deze Standaard	1
Kenmerken van fraude	2 - 3
De verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude	4 - 8
Ingangsdatum	9
<i>Doelstellingen</i>	10
<i>Definities</i>	11
<i>Vereisten</i>	12 - 47
Professioneel-kritische instelling	12 - 14
Besprekingen onder de leden van het opdrachtteam	15
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	16 - 24
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude	25 - 27
De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude	28 - 33
Het evalueren van de controle-informatie	34 - 37
Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht voort te zetten	38
Schriftelijke bevestigingen	39
Communicatie gericht aan het management en degenen belast met governance	40 - 42
Communicatie gericht aan regelgevende of toezichhoudende en handhavende instanties	43
Documentatie	44 - 47
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A67

Kenmerken van fraude	A1 - A6
Professioneel-kritische instelling	A7 - A9
Besprekingen onder de leden van het opdrachtteam	A10 - A11
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A12 - A27
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude	A28 - A32
De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude	A33 - A48
Evaluatie van controle-informatie	A49 - A53
Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht voort te zetten	A54 - A57
Schriftelijke bevestigingen	A58 - A59
Communicatie gericht aan het management en degenen belast met governance	A60 - A64
Communicatie gericht aan regelgevende of toezichthoudende en handhavende instanties	A65 - A67

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die aanwijzingen vormen voor de mogelijkheid van fraude

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. Hierin wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze Standaard 315¹ en Standaard 330² moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Kenmerken van fraude

2. Afwijkingen in de financiële overzichten kunnen het gevolg zijn van fraude of van het maken van fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is of de aan de afwijking in de financiële overzichten ten grondslag liggende handeling al dan niet opzettelijk is.
3. Hoewel de term "fraude" in juridische zin breed wordt geïnterpreteerd, is de accountant in het kader van de Standaarden gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten veroorzaakt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa. Hoewel de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan onderkennen dat fraude voorkomt stelt hij niet juridisch vast dat fraude heeft plaatsgevonden. (Zie: Alinea A1-A6)

De verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude

4. De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude berust zowel bij degenen belast met governance binnen de entiteit als bij het management. Het is van belang dat het management, onder toezicht van degenen belast met governance, sterk de nadruk legt op het voorkomen van fraude, waardoor de gelegenheden tot het plegen van fraude kunnen afnemen, alsmede op het ontmoedigen daarvan, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen omwille van de waarschijnlijkheid dat die wordt ontdekt en bestraft. Dit vraagt om een commitment om een cultuur van integriteit en ethisch gedrag te ontwikkelen, hetgeen kan worden versterkt door middel van een actief toezicht uitgeoefend door degenen belast met governance. Het houden van toezicht door degenen belast met governance omvat het rekening houden met de mogelijkheid van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of met andere onterechte vormen van beïnvloeding van het financiële verslaggevingsproces, zoals pogingen van het management om het resultaat te sturen met het doel de

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving".

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

perceptie van analisten omtrent de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.

De verantwoordelijkheden van de accountant

5. Een accountant die een controle overeenkomstig de Standaarden uitvoert, is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten. Door de beperkingen die inherent zijn aan een controle, bestaat er een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen in de financiële overzichten niet zullen worden ontdekt, zelfs wanneer de controle naar behoren is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden³.
6. Zoals beschreven in Standaard 200⁴, zijn de potentiële effecten van de inherente beperkingen bijzonder significant in het geval van een afwijking die het resultaat is van fraude. Het risico dat een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude niet wordt ontdekt is hoger dan het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten niet wordt ontdekt. De oorzaak daarvan is dat fraude gepaard kan gaan met gecompliceerde en zorgvuldig opgezette plannen bedoeld om de feiten verborgen te houden, zoals valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen dan wel het opzettelijk aan de accountant verstrekken van onjuiste mededelingen. Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te ontdekken zijn wanneer zij vergezeld gaan van samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie aannemelijk is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat de accountant een fraude ontdekt hangt af van factoren zoals de behendigheid van de dader, de omvang en frequentie van de manipulaties, de mate van samenspanning waarmee de fraude vergezeld gaat, de relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en de senioriteit van de daarbij betrokken personen. Hoewel de accountant in staat kan zijn om mogelijke situaties waarin fraude kan worden gepleegd te onderkennen, is het voor hem moeilijk om te bepalen of afwijkingen waarbij het toepassen van oordeelsvorming een rol speelt, zoals bij schattingen, zijn veroorzaakt door fraude of fouten.
7. Voorts is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet ontdekt in geval van managementfraude groter dan bij personeelsfraude, omdat leidinggevende functionarissen vaak in een positie verkeren die hen in staat stelt op directe of indirecte wijze de administratie te manipuleren, frauduleuze financiële gegevens te presenteren dan wel interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die zijn opgezet om soortgelijke fraudes gepleegd door andere personeelsleden te voorkomen.

³ Standaard 200, "Algehele doelstelling van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea A51.

⁴ Standaard 200, alinea A51.

8. Bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid heeft de accountant de verantwoordelijkheid om gedurende het gehele controleproces een professioneel-kritische instelling te handhaven, om de mogelijkheid te overwegen dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en om rekening te houden met het feit dat controlewerkzaamheden die geschikt zijn voor het ontdekken van fouten mogelijk niet geschikt zijn voor het ontdekken van fraude. De in deze Standaard opgenomen vereisten zijn opgesteld teneinde voor de accountant een hulpmiddel te zijn bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en bij het opzetten van werkzaamheden om dergelijke afwijkingen te ontdekken.

Ingangsdatum

9. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen⁵.

Doelstellingen

10. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
 - b. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, door het opzetten en implementeren van passende maatregelen om op die risico's in te spelen; en
 - c. Het op passende wijzen inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle wordt onderkend.

Definities

11. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Fraude* –een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, degenen belast met governance, het personeel of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen;

⁵ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- b. *Frauderisicofactoren* – gebeurtenissen of omstandigheden die een aanwijzing vormen voor een incentive tot of voor een druk om fraude te plegen dan wel een gelegenheid scheppen om te frauderen.

Vereisten

Professioneel-kritische instelling

12. Overeenkomstig Standaard 200, dient de accountant gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening houdende met de mogelijkheid dat zich een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zou kunnen voordoen, ondanks zijn eerdere ervaringen voor wat betreft de eerlijkheid en de integriteit van het management van de entiteit en van degenen belast met governance. (Zie: Alinea A7- A8)
13. De accountant kan de vastleggingen en documenten als authentiek aanvaarden tenzij hij aanwijzingen heeft dat het tegendeel het geval is. Indien de accountant echter op grond van omstandigheden die hij tijdens de controle heeft onderkend, aanwijzingen heeft dat een document niet authentiek is dan wel dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar niet aan hem ter kennis zijn gebracht, dient hij aanvullend onderzoek te verrichten. (Zie: Alinea A9)
14. Wanneer verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen gericht aan het management of aan degenen belast met governance strijdig zijn, dient de accountant deze strijdigheden te onderzoeken.

Besprekingen onder de leden van het opdrachtteam

15. Standaard 315 vereist een bespreking onder de leden van het opdrachtteam alsmede een vaststelling door de opdrachtpartner welke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan de leden van het team die niet bij de bespreking worden betrokken ⁶. Bij de bespreking zal specifiek aandacht worden besteed aan hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. De bespreking zal worden gevoerd zonder dat rekening wordt gehouden met de mening die de teamleden kunnen hebben dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn. (Zie: Alinea A10-A11)

⁶ Standaard 315, alinea 10.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

16. Bij het uitvoeren, van risico-inschattingswerkzaamheden en van daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsomgeving zoals op grond van Standaard 315⁷ is vereist, dient de accountant de in de alinea's 17-24 genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde de informatie te verkrijgen die hij gebruikt bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het management en anderen binnen de entiteit

17. De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a. De inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen (Zie: Alinea A12-A13);
 - b. Het proces dat door het management wordt gehanteerd voor het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft onderkend of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat (Zie: Alinea A14);
 - c. De communicatie door het management, indien aanwezig, gericht aan degenen belast met governance inzake haar processen met betrekking tot het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit; en
 - d. De communicatie door het management, indien aanwezig, aan personeelsleden inzake haar visie op zakelijk handelen en inzake haar visie op ethisch gedrag.
18. De accountant dient een verzoek om inlichtingen te richten aan het management en, in voorkomend geval, aan anderen binnen de entiteit om te bepalen of zij op de hoogte zijn van fraudegevallen die zich hebben voorgedaan, van gevallen van vermoede fraude en van aantijgingen van fraude die op de entiteit van invloed zijn. (Zie: Alinea A15-A17)
19. Bij die entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken dient de accountant aan de interne auditors een verzoek om inlichtingen te richten om te bepalen of deze op de hoogte zijn van gevallen van fraude die zich hebben voorgedaan, van gevallen van vermoede fraude en van

⁷ Standaard 315, alinea's 5-24.

aantijgingen van fraude, alsmede om hun visie te krijgen over de risico's van fraude. (Zie: Alinea A18)

Degenen belast met governance

20. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het management van de entiteit⁸ dient de accountant inzicht te verwerven over de wijze waarop degenen belast met governance het toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen teneinde de risico's van fraude binnen de entiteit te onderkennen en hierop in te spelen, en over de interne beheersing die het management heeft opgezet teneinde deze risico's te mitigeren. (Zie: Alinea A19-A21)
21. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, dient de accountant aan degenen belast met governance een verzoek om inlichtingen te richten om te bepalen of zij op de hoogte zijn van fraudegevallen die zich hebben voorgedaan, van gevallen van vermoede fraude en van aantijgingen van fraude die op de entiteit betrekking hebben. Deze inlichtingen worden deels gevraagd ter ondersteuning van de verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen van het management

Onderkende ongebruikelijke of onverwachte verbanden

22. De accountant dient te evalueren of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die zijn onderkend bij het uitvoeren van cijferanalyses, met inbegrip van de verbanden die betrekking hebben op opbrengstenrekeningen, een aanwijzing kunnen zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Andere informatie

23. De accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen een aanwijzing kan zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A22)

Evaluatie van frauderisicofactoren

24. De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en uit daarmee verband houdende werkzaamheden een aanwijzing geven voor het bestaan van één of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs een aanwijzing zijn voor het bestaan van fraude, hebben zij zich vaak voorgedaan in omstandigheden waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen zij daarom een

⁸ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

aanwijzing zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A23-A27)

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

25. Overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te onderkennen en in te schatten ⁹.
26. Bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's bestaan bij de opbrengstverantwoording, te evalueren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties dan wel welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's. Alinea 47 specificeert welke documentatie vereist is wanneer de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en wanneer hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft onderkend als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A28-A30)
27. De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient hij, voor zover dit nog niet gebeurde, inzicht te verwerven in de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen die door de entiteit zijn opgezet, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten die op dergelijke risico's betrekking hebben (Zie: Alinea A31-A32).

De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele wijzen van inspelen

28. Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten ¹⁰ te bepalen (Zie: Alinea A33).

⁹ Standaard 315, alinea 25.

¹⁰ Standaard 330, alinea 5.

29. Bij het bepalen van algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten dient de accountant:
- Personneelsleden in te schakelen en toezicht op hen uit te oefenen rekening houdend met de kennis, vaardigheid en bekwaamheden van degenen aan wie belangrijke verantwoordelijkheden voor de opdracht worden toevertrouwd alsmede met de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude in het kader van de betrokken opdracht (Zie: Alinea A34-A35);
 - Te evalueren of de keuze en de toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving die de entiteit hanteert, met name die met betrekking tot subjectieve waarderings- en ingewikkelde transacties, een aanwijzing kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van pogingen van het management om het resultaat te sturen; en
 - Een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen bij het kiezen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden (Zie: Alinea A36).

Controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude

30. Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van beweringen ¹¹ (Zie: Alinea A37-A40).

Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen

31. Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat zij in staat is de administratie te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door middel van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die voor het overige effectief blijken te werken. Hoewel de omvang van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt per entiteit verschilt, is het risico in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid en manier waarop een dergelijke doorbreking kan plaatsvinden vormt dit een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.

¹¹ Standaard 330, alinea 6.

32. Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:
- a. De tijdens het opstellen van de financiële overzichten in het grootboek vastgelegde journaalposten en de andere correcties op hun aanvaardbaarheid te toetsen. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ten behoeve van dergelijke toetsingen dient de accountant:
 - (i) De personen die bij het financiële verslaggevingsproces zijn betrokken te verzoeken om inlichtingen inzake niet passende of ongebruikelijke verrichtingen met betrekking tot de verwerking van journaalposten en inzake andere aanpassingen;
 - (ii) Een selectie te maken van journaalposten en andere correcties die aan het einde van een verslagperiode zijn gemaakt; en
 - (iii) De noodzaak te overwegen om de journaalposten en andere correcties die gedurende de verslagperiode gemaakt zijn, te toetsen (Zie: Alinea A41-A44);
 - b. De schattingen te beoordelen op oneigenlijke beïnvloedingen alsmede te evalueren of de eventuele omstandigheden die de oneigenlijke beïnvloeding veroorzaken, indien aanwezig, een risico vormen van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij het uitvoeren van deze beoordeling dient de accountant:
 - (i) Te evalueren of de standpunten en besluiten van het management bij het vervaardigen van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, zelfs wanneer deze op zichzelf beschouwd redelijk zijn, een aanwijzing vormen voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van de zijde van het management die een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kan vormen. Wanneer dit het geval is dient de accountant opnieuw een evaluatie te maken van de schattingen als geheel; en
 - (ii) Een beoordeling achteraf uit te voeren van de door het management ingenomen standpunten en de door het management gemaakte veronderstellingen met betrekking tot de in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar opgenomen significante schattingen (Zie: Alinea A45-A47);
 - c. Voor belangrijke transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die in een ander opzicht ongebruikelijk lijken, in het licht van zowel het inzicht in de entiteit en haar omgeving die de accountant heeft verkregen als van andere tijdens de controle verkregen informatie, dient de accountant te evalueren of de zekelijke redenen (of het ontbreken daarvan) doen vermoeden dat de transacties wellicht

zijn aangegaan gericht op frauduleuze financiële verslaggeving dan wel gericht op het verborgen houden van de oneigenlijke toe-eigening van activa (Zie: Alinea A48).

33. De accountant dient, om in te spelen op de onderkende risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, te bepalen of andere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd in aanvulling op de hierboven specifiek genoemde werkzaamheden (dat wil zeggen wanneer er specifieke aanvullende risico's van het doorbreken door het management bestaan die niet zijn afgedekt als onderdeel van de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan de werkzaamheden die op grond van alinea 32 vereist zijn).

Het evalueren van de controle-informatie

(Zie: Alinea A49)

34. Bij het vormen van een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten als geheel in overeenstemming zijn met het inzicht dat hij omtrent de entiteit heeft verkregen, dient de accountant te evalueren of de cijferanalyses die aan het einde van de controle worden uitgevoerd een aanwijzing vormen voor een niet eerder onderkend risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude (Zie: Alinea A50).
35. Indien de accountant een afwijking ontdekt dient hij te evalueren of deze afwijking een aanwijzing vormt voor fraude. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de implicaties van de afwijking in relatie tot de andere aspecten van de controle te evalueren, in het bijzonder voor wat betreft de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, ermee rekening houdend dat een geval van fraude waarschijnlijk geen op zichzelf staande gebeurtenis is (Zie: Alinea A51-A51A).
36. Indien de accountant een afwijking onderkent, ongeacht of deze van materieel belang is of niet, en hij aanleiding ziet te veronderstellen dat deze het gevolg van fraude is of kan zijn, alsmede dat het management (in het bijzonder het senior management) daarbij is betrokken, dient hij de inschatting te herzien van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en dient hij het daaruit voortvloeiende effect te evalueren op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden gericht op het inspelen op de ingeschatte risico's. De accountant dient te overwegen of omstandigheden of voorwaarden een aanwijzing vormen voor mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden zijn betrokken wanneer hij de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie opnieuw in overweging neemt (Zie: Alinea A52).
37. Wanneer de accountant vaststelt dat, of niet in staat is te concluderen of, de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, dient hij de implicaties daarvan voor de controle te evalueren (Zie: Alinea A53).

Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht voort te zetten

38. Indien de accountant door een afwijking die het gevolg is van fraude of van vermoede fraude, wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die de mogelijkheid om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen, dient hij:
- a. De professionele en wettelijke verplichtingen te bepalen die onder de gegeven omstandigheden gelden, met inbegrip van de verplichting om aan de persoon of personen die hem als accountant heeft (hebben) aangesteld dan wel, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichhoudende instanties daarover te rapporteren;
 - b. Te overwegen of het passend is de opdracht terug te geven wanneer dit op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
 - c. Indien hij de opdracht teruggeeft:
 - (i) Met het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau en met degenen belast met governance het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te bespreken; en
 - (ii) Te bepalen of er een professionele dan wel wettelijke verplichting bestaat om aan de persoon of personen die de opdracht heeft (hebben) verstrekt, of in bepaalde gevallen aan de regelgevende of toezichhoudende instanties, het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te melden (Zie: Alinea A54-A57).

Schriftelijke bevestigingen

39. De accountant dient een schriftelijke bevestiging van het management en, in situaties waar dit passend is, van degenen belast met governance te verkrijgen dat:
- a. Zij hun verantwoordelijkheid erkennen voor het opzetten, implementeren en onderhouden van de interne beheersing gericht op het voorkomen en ontdekken van gevallen van fraude;
 - b. Zij aan de accountant de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang zouden kunnen bevatten die het gevolg zijn van fraude, hebben gemeld;
 - c. Zij aan de accountant hun kennis hebben verstrekt met betrekking tot fraude en vermoede fraude die op de entiteit van invloed zijn en waarbij betrokken zijn:
 - (i) Het management;

- (ii) Werknemers die een belangrijke rol spelen bij de werking van de interne beheersing; of
 - (iii) Anderen in het geval dat de fraude een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor de financiële overzichten; en
- d. Zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van alle aantijgingen van fraude of van vermoede fraude die op de financiële overzichten van de entiteit van invloed zijn en waarvan zij kennis hebben verkregen via werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevers of toezichthouders of via anderen (Zie: Alinea A58-A59).

Communicatie gericht aan het management en degenen belast met governance

40. Indien de accountant een fraude heeft onderkend of informatie heeft verkregen die een aanwijzing vormt voor het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden tijdig aan het management op het juiste niveau te communiceren teneinde diegenen te informeren die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en ontdekken van fraude betreffende aangelegenheden relevant voor hun verantwoordelijkheden (Zie: Alinea A60).
41. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit dient de accountant, indien hij fraude heeft ontdekt of daarvan een vermoeden heeft waarbij:
- a. Het management;
 - b. Werknemers die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing; of
 - c. Anderen in het geval dat de fraude een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor de financiële overzichten,

betrokken zijn, deze aangelegenheden tijdig mede te delen aan degenen belast met governance. Indien de accountant een vermoeden heeft van fraude waarbij het management is betrokken, dient hij dit vermoeden aan degenen belast met governance te communiceren alsmede met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het afronden van de controle te bespreken (Zie: Alinea A61-A63).

42. De accountant dient aan degenen belast met governance alle andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die, naar zijn oordeel, relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden, te communiceren (Zie: Par A64).

Communicatie gericht aan regelgevende of toezichhoudende en handhavende instanties

43. Indien de accountant een fraude heeft ontdekt of een vermoeden van fraude heeft, dient hij te bepalen of hij de verplichting heeft om het bestaan of het vermoeden van fraude aan een instantie buiten de entiteit te rapporteren. Hoewel de beroepsplicht van de accountant om de geheimhouding van cliëntgegevens hem kan verhinderen zulke zaken te rapporteren, is het mogelijk dat de wettelijke verplichtingen van de accountant in sommige omstandigheden prevaleren boven de geheimhoudingsplicht (Zie: Alinea A65-A67).

Documentatie

44. De accountant dient in de controledocumentatie¹² inzake het inzicht dat hij heeft verworven in de entiteit en haar omgeving en inzake de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 315¹³, het volgende op te nemen:
- a. De belangrijke besluiten die zijn genomen tijdens de bespreking onder de leden van het opdrachtteam met betrekking tot de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en
 - b. De onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen.
45. De accountant dient in de controledocumentatie over de wijzen waarop wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 330¹⁴, het volgende op te nemen:
- a. De algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten; de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, alsmede het verband tussen deze werkzaamheden en de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude ; en
 - b. De bevindingen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke inspelen op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

¹² Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11, en alinea A6.

¹³ Standaard 315, alinea 32.

¹⁴ Standaard 330, alinea 28.

46. De accountant dient in de controledocumentatie de communicaties inzake fraude die hij aan het management, degenen belast met governance, regelgevers of toezichhouders of anderen heeft gericht, op te nemen.
47. Indien de accountant tot de conclusie komt dat de veronderstelling dat er een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de opbrengstverantwoording bestaat, in de gegeven omstandigheden van de opdracht niet van toepassing is, dient hij in de controledocumentatie de redenen die deze conclusie onderbouwen op te nemen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kenmerken van fraude

(Zie: Alinea 3)

- A1. Fraude, of het nu gaat om frauduleuze financiële verslaggeving dan wel om het oneigenlijk toe-eigenen van activa, houdt in: een incentive of druk, een duidelijke gelegenheid om de fraude te plegen en bepaalde argumenten ter rechtvaardiging van het plegen ervan. Als voorbeelden zijn te noemen:
- De incentive of druk om frauduleuze financiële overzichten te presenteren kan aanwezig zijn wanneer het management onder druk staat van kringen buiten of binnen de entiteit, teneinde een verwachte (en wellicht onrealistische) resultaat doelstelling of financieel resultaat te bereiken, in het bijzonder als de gevolgen voor het management van het niet bereiken van de financiële doelstellingen van grote betekenis kunnen zijn. Eveneens kunnen personen ertoe worden aangezet om zich activa oneigenlijk toe te eigenen doordat ze bijvoorbeeld boven hun stand leven;
 - Een waargenomen gelegenheid voor het plegen van fraude kan zich voordoen als een persoon meent dat de interne beheersing kan worden doorbroken, bijvoorbeeld omdat deze persoon een vertrouwenspositie bekleedt of bekend is met specifieke tekortkomingen in de interne beheersing;
 - Personen kunnen het plegen van een frauduleuze handeling rechtvaardigen. Bepaalde personen hebben een houding die, dan wel het karakter dat, of het ethische normbesef dat, hen toestaat om willens en wetens een oneerlijke handeling te verrichten. Ook verder eerlijke personen kunnen echter fraude plegen in een omgeving die voldoende druk op hen uitoefent.
- A2. Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van omissies van bedragen of van in de financiële overzichten op te nemen toelichtingen, gericht op het misleiden van de gebruikers van deze overzichten. Dit kan worden veroorzaakt door de pogingen van het management om het resultaat te sturen, met als doel de gebruikers van de financiële overzichten

te misleiden door het beïnvloeden van hun perceptie van de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit. Dergelijke sturing van het resultaat kan beginnen met kleine handelingen of het op ongeschikte wijze wijzigingen aanbrengen aan veronderstellingen alsmede veranderingen in standpunten door het management. Druk en incentives kunnen deze handelingen doen toenemen tot een zodanige omvang dat zij uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen wanneer het management, als gevolg van druk om aan de verwachtingen van de markt te voldoen dan wel om de beloningen die zijn gebaseerd op de prestaties te maximaliseren, opzettelijk standpunten inneemt die leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving door in de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang op te nemen. Bij sommige entiteiten kan het management worden gemotiveerd om de resultaten met een van materieel belang zijnd bedrag te verlagen met als doel de te betalen belastingen te minimaliseren dan wel de resultaten te hoog voor te stellen met als doel de financiering door de bank veilig te stellen.

- A3. Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer worden bewerkstelligd door:
- Het manipuleren, het vervalsen (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of het wijzigen van de administratie of van de daaraan ten grondslag liggende documenten op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld;
 - Het in de financiële overzichten bewust onjuist weergeven of opzettelijke omissie van gebeurtenissen, transacties of andere belangrijke informatie;
 - Het opzettelijk verkeerd toepassen van de verslaggevingsprincipes met betrekking tot bedragen, de rubricering, de wijze van presentatie daarvan of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting.
- A4. Frauduleuze financiële verslaggeving vloeit vaak voort uit het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die voor het overige effectief lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt door bijvoorbeeld gebruik te maken van technieken zoals:
- Het vastleggen van gefingeerde journaalposten, in het bijzonder rond de einddatum van een verslagperiode, gericht op het manipuleren van de operationele resultaten dan wel op het bereiken van andere doelstellingen;
 - Het op ongeschikte wijze aanbrengen van een wijziging aan de veronderstellingen en het wijzigen van inschattingen op basis waarvan schattingen van bepaalde posten worden gemaakt;
 - Het niet, te vroeg of te laat in de financiële overzichten verwerken van gebeurtenissen en transacties die zich in de verslagperiode hebben voorgedaan;

- Het achterhouden dan wel het niet toelichten van informatie met betrekking tot gebeurtenissen die een effect zouden kunnen hebben op in de financiële overzichten opgenomen bedragen;
- Het aangaan van complexe transacties die zijn opgezet teneinde een verkeerde voorstelling van de financiële positie of van de financiële prestaties van de entiteit te geven;
- Het wijzigen van vastleggingen en voorwaarden die betrekking hebben op belangrijke en ongebruikelijke transacties.

A5. Het oneigenlijk toe-eigenen van activa houdt diefstal van de activa van een entiteit in en wordt dikwijls begaan door werknemers voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Het kan echter ook worden gepleegd door de leidinggevende functionarissen die over het algemeen over meer mogelijkheden beschikken om oneigenlijke toe-eigening op een zodanige wijze te maskeren of verborgen te houden dat ze moeilijk te ontdekken zijn. Het oneigenlijk toe-eigenen van activa kan op uiteenlopende wijze worden bewerkstelligd, bijvoorbeeld door:

- Het verduisteren van ontvangsten (bijvoorbeeld het verduisteren van debiteurenontvangsten of het doorsluizen naar een privérekening van ontvangsten die betrekking hebben op volledig afgewaardeerde posten);
- Het ontvreemden van materiële activa of van intellectuele eigendom (bijvoorbeeld het stelen van voorraad voor eigen gebruik of voor doorverkoop, het stelen van restmaterialen om dit te verkopen, het samenspannen met een concurrent door het verstrekken van technologische gegevens tegen betaling);
- Het laten betalen door de entiteit voor goederen en diensten die niet zijn geleverd (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, commissies die leveranciers aan inkopers van de entiteit betalen in ruil voor te hoge prijzen, betalingen aan fictieve werknemers); en
- Het gebruiken van activa van de entiteit voor eigen gebruik (bijvoorbeeld het gebruik van activa van de entiteit als zekerheid voor een persoonlijke lening of voor een lening aan een verbonden partij).

Het oneigenlijk toe-eigenen van activa gaat vaak gepaard met het aanhouden van valse of misleidende vastleggingen of documenten om te verbergen dat de activa ontbreken of dat deze zonder de daarbij behorende toestemming in onderpand zijn gegeven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A6. De verantwoordelijkheden voor de accountant in de publieke sector met betrekking tot fraude kunnen voortvloeien uit wet- of regelgeving, of voorschriften van een andere bevoegde instantie die op de entiteit in de publieke sector van toepassing zijn of op afzonderlijke wijze onder de opdracht van de accountant vallen. Daarom hoeven de verantwoordelijkheden voor de accountant in de publieke sector zich niet te beperken tot het in overweging nemen van de risico's dat de financiële

overzichten een afwijking van materieel belang bevatten maar kunnen zij ook ruimere verantwoordelijkheden inhouden voor het in overweging nemen van frauderisico's.

Professioneel-kritische instelling

(Zie: Alinea 12-14)

- A7. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling vereist dat steeds weer ter discussie wordt gesteld of de verkregen controle-informatie er op zou kunnen wijzen dat mogelijk een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude bestaat. Dit omvat het in overweging nemen van de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt alsmede, voor zover dit relevant is, het in overweging nemen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en het onderhouden daarvan. Gezien de kenmerken van fraude is een professioneel-kritische instelling voor de accountant in het bijzonder van belang bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
- A8. Hoewel van de accountant niet kan worden verwacht dat hij de in het verleden opgedane ervaring inzake de eerlijkheid en de integriteit van het management en van degenen belast met governance naast zich neerlegt, is zijn professioneel-kritische instelling van bijzonder belang bij het in overweging nemen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, gegeven het feit dat de omstandigheden mogelijk zijn gewijzigd.
- A9. Een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd brengt zelden het verifiëren van de authenticiteit van documenten met zich mee¹⁵. Evenmin is de accountant opgeleid om deze authenticiteit vast te stellen of wordt hij geacht deskundige op dit gebied te zijn. Indien de accountant echter omstandigheden onderkent die hem ertoe brengen te veronderstellen dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, kunnen nadere onderzoekswerkzaamheden het volgende omvatten:
- Een directe confirmatie door de betrokken derde partij;
 - Het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige om de authenticiteit van het document te beoordelen.

¹⁵ Standaard 200, alinea A47.

Besprekingen onder de leden van het opdrachtteam

(Zie: Alinea 15)

A10. De bespreking onder de leden van het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude :

- Verschafft de meer ervaren leden van het opdrachtteam de gelegenheid om hun inzichten uit te wisselen over de vraag op welke wijze en ten aanzien van welke gebieden de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- Stelt de accountant in staat om op de passende wijze op dergelijke mogelijkheden in te spelen alsmede om te bepalen welke leden van het opdrachtteam bepaalde controlewerkzaamheden zullen uitvoeren;
- Stelt de accountant in staat te bepalen hoe de leden van het opdrachtteam over de resultaten van de controlewerkzaamheden zullen worden geïnformeerd en hoe wordt omgegaan met eventuele aantijgingen van fraude die mogelijk ter kennis van de accountant zullen komen.

A11. De bespreking kan onder meer de volgende aangelegenheden betreffen:

- Een uitwisseling van ideeën tussen de leden van het opdrachtteam over de vraag op welke wijze en ten aanzien van welke gebieden de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, op welke wijze het management frauduleuze financiële verslaggeving tot stand kan brengen en dit kan verbergen alsmede op welke wijze activa van de entiteit oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;
- Het in overweging nemen van de omstandigheden die een aanwijzing zouden kunnen vormen voor het sturen van het resultaat en van de methoden die het management daartoe zou kunnen gebruiken en die zouden kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving;
- Het in overweging nemen van de bekende externe en interne factoren met betrekking tot de entiteit die voor het management of anderen een incentive of druk kunnen vormen om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of een aanwijzing vormen voor een cultuur of omgeving waarin het management of anderen argumenten ontwikkelen om het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- Het in overweging nemen van de betrokkenheid van het management bij het toezicht op de werknemers die toegang hebben tot contant geld of andere activa vatbaar voor oneigenlijke toe-eigening;
- Het in overweging nemen van ongebruikelijke of onverklaarde wijzigingen in het gedrag of in de levensstijl van leidinggevend en werknemers die ter kennis van het opdrachtteam zijn gekomen;

- Het benadrukken dat het van belang is om gedurende de controle alert te zijn op elke mogelijke situatie die tot afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude zouden kunnen leiden;
- Het in overweging nemen van de aard van omstandigheden die, indien deze zich zouden voordoen, een aanwijzing zouden kunnen vormen van mogelijke fraude;
- Het in overweging nemen van op welke wijze een element van onvoorspelbaarheid zal worden opgenomen in de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd;
- Het in overweging nemen van welke controlewerkzaamheden moeten worden geselecteerd om te kunnen inspelen op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, alsmede het nagaan of bepaalde soorten controlewerkzaamheden effectiever zijn dan andere;
- Het in overweging nemen van elke aantijging van fraude die ter kennis van de accountant is gekomen;
- Het in overweging nemen van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Het verzoeken om inlichtingen bij het management

De inschatting door het management van het risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude (Zie: Alinea 17(a))

- A12. Het management aanvaardt de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing van de entiteit en voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom is het passend dat de accountant bij het management om inlichtingen verzoekt omtrent haar eigen inschatting van het risico van fraude en omtrent de interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet teneinde fraude te voorkomen en te ontdekken. De aard, omvang en frequentie van de inschatting van een dergelijk risico en de beheersingsmaatregelen door het management kunnen verschillen per entiteit. In sommige entiteiten maakt het management gedetailleerde schattingen, jaarlijks of als onderdeel van een systeem van het voortdurend monitoren. In andere entiteiten kan de inschatting van het management minder gestructureerd en minder vaak plaatsvinden. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management zijn belangrijk voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit. Zo kan het feit dat het management geen inschatting heeft gemaakt van het frauderisico in sommige omstandigheden een aanwijzing vormen voor het gebrek aan belang dat door het management aan de interne beheersing wordt gehecht.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A13. In sommige entiteiten, vooral in kleinere, kan de aandacht van het management zich concentreren op de risico's van fraude door werknemers dan wel op het oneigenlijk toe-eigenen van activa.

Het proces dat door het management wordt gehanteerd voor het onderkennen van en het inspelen op de frauderisico's (Zie: Alinea 17(b))

A14. In het geval van entiteiten met meerdere vestigingen kunnen de processen die door het management worden gehanteerd verschillende niveaus vertonen van het monitoren van de locaties waar de activiteiten zich afspelen of van de bedrijfssegmenten. Het management kan ook specifieke locaties of bedrijfssegmenten hebben onderkend waarvan het waarschijnlijk is dat het frauderisico daar bestaat.

Het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de organisatie (Zie: Alinea 18)

A15. Het door de accountant bij het management verzoeken om inlichtingen kan nuttige informatie opleveren voor wat betreft de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van werknemersfraude. Het is echter onwaarschijnlijk dat dergelijke inlichtingen nuttige informatie opleveren ten aanzien van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten al gevolg van managementfraude. Het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit kan aan bepaalde personen de gelegenheid verschaffen informatie aan de accountant te verstrekken die anders niet zou zijn gecommuniceerd.

A16. Voorbeelden van anderen binnen de entiteit aan wie de accountant een verzoek om inlichtingen zou kunnen richten inzake het bestaan of vermoeden van fraude zijn onder meer:

- Uitvoerend personeel dat niet rechtstreeks betrokken is bij het financiële verslaggevingsproces;
- De werknemers met verschillende beslissingsbevoegdheden;
- Werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of vastleggen van gecompliceerde of ongebruikelijke transacties en degenen die toezicht op en controle over hen uitoefenen;
- Interne juridisch adviseurs;
- De chief ethics officer of een vergelijkbare persoon;
- De persoon of personen belast met het afhandelen van aantijgingen van fraude.

A17. Het management verkeert vaak in de beste positie om fraude te plegen. Daarom is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij de door het management verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen evalueert op basis van een professioneel-kritische instelling, het noodzakelijk acht

om deze verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen met behulp van andere informatie te ondersteunen.

Verzoeken om inlichtingen te richten aan de interne afdeling (Zie: Alinea 19)

- A18. Standaard 315 en Standaard 610 stellen vereisten vast en geven leidraden voor de controles van die entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken¹⁶. Bij het uitvoeren van de werkzaamheden die op grond van deze Standaarden zijn vereist in de context van fraude, kan de accountant om inlichtingen verzoeken over specifieke interne auditwerkzaamheden waaronder bijvoorbeeld:
- De eventuele werkzaamheden voor zover die door de interne auditors in de loop van het jaar zijn uitgevoerd gericht op het ontdekken van fraude;
 - De vraag of het management naar tevredenheid op eventuele bevindingen uit deze werkzaamheden heeft gereageerd.

Het verwerven van inzicht in het toezicht dat door degenen belast met governance wordt uitgeoefend (Zie: Alinea 20)

- A19. Degenen belast met governance van een entiteit houden toezicht op de systemen van de entiteit inzake de risico-monitoring, het financieel beheer en het naleven van de wet. In veel landen zijn corporate governance praktijken goed ontwikkeld en spelen degenen belast met governance een actieve rol door toezicht te houden op de wijze waarop de entiteit de risico's van fraude inschat alsmede op de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen. Omdat de verantwoordelijkheden van degenen belast met governance en deze van het management per entiteit en per land kunnen verschillen, is het van belang dat de accountant de respectieve verantwoordelijkheden van deze organen kent teneinde inzicht te verwerven van het toezicht dat door daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend¹⁷.
- A20. Inzicht in het toezicht dat door degenen belast met governance worden uitgeoefend kan inzichten verschaffen met betrekking tot de vatbaarheid van de entiteit voor fraude begaan door het management, de toereikendheid van de interne beheersingsmaatregelen betreffende de frauderisico's alsmede de bekwaamheid en de integriteit van het management. De accountant kan dit inzicht op meerdere manieren verwerven, zoals door het bijwonen van vergaderingen waar deze aangelegenheden worden besproken, het lezen van de notulen van deze vergaderingen of het bij degenen belast met governance verzoeken om inlichtingen.

¹⁶ Standaard 315, alinea 23, en Standaard 610, "Gebruikmaken van werkzaamheden van interne auditors".

¹⁷ Standaard 260, alinea's A1-A8 geven aan met wie de accountant communiceert wanneer governance structuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd.

Overwegingen die specifiek zijn voor kleinere entiteiten

- A21. In sommige gevallen zijn allen belast met governance betrokken bij het managen van de entiteit. Dit kan zich voordoen wanneer één eigenaar de entiteit bestuurt en niemand anders een toezicht houdende rol uitoefent. In die gevallen wordt er gewoonlijk door de accountant geen actie ondernomen omdat er geen toezicht wordt uitgeoefend dat los staat van het management.

Het in overweging nemen van andere informatie (Zie: Alinea 23)

- A22. In aanvulling op de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van cijferanalyse kan andere informatie welke wordt verkregen omtrent de entiteit en haar omgeving nuttig zijn bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De bespreking onder de leden van het opdrachtteam verschaft mogelijk informatie die een bijdrage levert aan het onderkennen van deze risico's. Voorts is het mogelijk dat informatie die is verkregen in het kader van de processen met betrekking tot de aanvaarding en voortzetting van de relatie met de opdrachtgever en de ervaring die is opgedaan bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie, relevant is bij het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het evalueren van frauderisicofactoren (Zie: Alinea 24)

- A23. De omstandigheid dat fraude in het algemeen verborgen wordt gehouden kan het zeer moeilijk maken deze te ontdekken. Niettemin kan de accountant gebeurtenissen of omstandigheden onderkennen die een aanwijzing vormen voor een incentive of druk om te frauderen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen (frauderisicofactoren). Bijvoorbeeld:
- De noodzaak om te voldoen aan de verwachtingen van derden teneinde aanvullend eigen vermogen te verkrijgen kan een druk vormen tot het plegen van fraude;
 - Het toekennen van omvangrijke bonussen indien onrealistische winstdoelen worden bereikt kan een incentive geven om fraude te plegen; en
 - Een ineffectieve interne beheersingsomgeving kan de gelegenheid bieden tot het plegen van fraude.
- A24. Frauderisicofactoren kunnen niet gemakkelijk worden gerangschikt in volgorde van belangrijkheid. De significantie van frauderisicofactoren verschilt sterk. Sommige van deze factoren zullen voorkomen binnen entiteiten waarin de specifieke omstandigheden geen risico's van een afwijking van materieel belang met zich meebrengen. Daarom is het vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het bepalen of een frauderisicofactor aanwezig is, alsmede of deze in

aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.

A25. Voorbeelden van frauderisicofactoren met betrekking tot frauduleuze financiële verslaggeving en tot het oneigenlijk toe-eigenen van activa zijn opgenomen in Bijlage 1. Deze ter illustratie opgenomen risicofactoren zijn gerangschikt in functie van de drie omstandigheden die zich in het algemeen bij het bestaan van een fraude voordoen:

- Een incentive of druk om fraude te plegen;
- Een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- Het vermogen om argumenten te ontwikkelen om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Risicofactoren die een weergave zijn van een houding die het ontwikkelen van argumenten ter rechtvaardiging van een frauduleuze handeling toelaat, kunnen niet altijd door de accountant worden waargenomen. Niettemin kan de accountant zich bewust worden van het bestaan van dergelijke informatie. Hoewel de frauderisicofactoren die in Bijlage 1 zijn beschreven een breed scala van omstandigheden beslaan waarmee de accountant kan worden geconfronteerd, vormen het slechts voorbeelden en kunnen er mogelijk andere risicofactoren bestaan.

A26. De omvang, complexiteit en eigendomskenmerken van de entiteit hebben een aanzienlijke invloed op het in overweging nemen van de relevante frauderisicofactoren. Zo kunnen bijvoorbeeld bij een grote entiteit factoren aanwezig zijn die gewoonlijk het onbehoorlijk gedrag van het management beperken, zoals:

- Het effectief toezicht uitgeoefend door degenen belast met governance;
- Een effectieve interne auditfunctie;
- Het bestaan en handhaven van een schriftelijke gedragscode.

Bovendien is het mogelijk dat in overweging genomen frauderisicofactoren op het niveau van een bedrijfssegment tot andere inzichten leiden dan de inzichten die worden verkregen bij het in overweging nemen van deze factoren op het niveau van de entiteit als geheel.

Overwegingen specifiek voor kleine entiteiten

A27. In het geval van een kleine entiteit is het mogelijk dat bepaalde van deze dan wel alle overwegingen niet van toepassing of minder relevant zijn. Zo bestaat bijvoorbeeld bij een kleinere entiteit wellicht geen schriftelijke gedragscode, maar heeft deze, in plaats daarvan, door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management een bedrijfscultuur ontwikkeld

die de nadruk legt op het belang dat aan integriteit en ethisch handelen wordt gehecht. Een door één persoon gedomineerd management in een kleine entiteit is op zich in het algemeen geen indicatie van falen van het management ten aanzien van het uitdragen en het overbrengen van een passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het financiële verslaggevingsproces. In sommige entiteiten is het mogelijk dat de noodzaak om goedkeuring van het management te verkrijgen ten aanzien van in andere opzichten tekortschietende interne beheersingsmaatregelen compenserend werkt en het risico van werknemersfraude beperkt. Echter, het feit dat het management door één persoon wordt gedomineerd kan echter een potentiële tekortkoming in de interne beheersing vormen, aangezien het management dan de gelegenheid heeft voor het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen.

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Risico's van fraude bij opbrengstverantwoording (Zie: Alinea 26)

- A28. Een afwijking van materieel belang die het gevolg is van frauduleuze financiële verslaggeving is vaak het gevolg van het te hoog weergeven van opbrengsten door bijvoorbeeld het te vroeg verantwoorden daarvan of door het boeken van gefingeerde opbrengsten. Zij kan ook het gevolg zijn van het te laag verantwoorden van de opbrengsten door deze bijvoorbeeld ten onrechte naar een volgende verslagperiode door te schuiven.
- A29. De risico's van een fraude in opbrengstverantwoording kunnen in sommige entiteiten groter zijn dan in andere. Er kan bijvoorbeeld een incentive worden gegeven aan of druk worden uitgeoefend op het management om te komen tot frauduleuze financiële verslaggeving door een onjuiste opbrengstverantwoording in het geval van beursgenoteerde entiteiten wanneer bijvoorbeeld de prestaties worden bepaald in termen van een jaarlijkse toename van het omzetcijfer of van de winst. Het is eveneens mogelijk dat er grotere frauderisico's bestaan als gevolg van het verantwoorden van opbrengsten in het geval van entiteiten die een belangrijk deel van de opbrengsten door middel van contante verkopen realiseren.
- A30. De veronderstelling dat frauderisico's bestaan bij opbrengstverantwoording kan worden weerlegd. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat er geen risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude bestaat met betrekking tot de opbrengstverantwoording als er sprake is van slechts één soort van eenvoudige opbrengstgenererende transacties, bijvoorbeeld de huuropbrengst voor één bepaald onroerend goed.

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en het begrijpen van de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 27)

- A31. Het management kan standpunten innemen over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die zij wil implementeren alsmede over de aard en omvang van de risico's die zij wil aanvaarden¹⁸. Voor het bepalen van de interne beheersingsmaatregelen die moeten worden geïmplementeerd teneinde fraude te voorkomen en te ontdekken, houdt het management rekening met de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is kunnen bevatten. Als onderdeel hiervan kan het management tot de conclusie komen dat het niet effectief is, uitgaande van kostenoverwegingen, om een specifieke interne beheersingsmaatregel te implementeren en in stand te houden in verhouding tot de verwachte mate waarin de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is hierdoor afnemen.
- A32. Het is derhalve van belang dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen welke het management heeft opgezet, geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te ontdekken. De accountant kan daardoor bijvoorbeeld vaststellen dat het management weloverwogen de risico's heeft aanvaard die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie die bij het verwerven van dit inzicht is verworven kan tevens bruikbaar zijn bij het onderkennen van de frauderisicofactoren die van invloed kunnen zijn op de inschatting door de accountant van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kunnen bevatten.

De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele wijzen van inspelen (Zie: Alinea 28)

- A33. Het bepalen van de algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude omvat het in overweging nemen van de wijze waarop de algehele uitvoering van de controle een intensivering van professioneel-kritische instelling kan weergeven bijvoorbeeld door middel van:
- Het meer alert zijn op de aard en omvang van de voor nader onderzoek te selecteren documentatie ter onderbouwing van transacties van materieel belang;
 - Het in sterkere mate erkennen van de noodzaak om de door het management verstrekte uitleg en bevestigingen inzake aangelegenheden van materieel belang te ondersteunen.

¹⁸ Standaard 315, alinea A48.

Het heeft tevens betrekking op meer algemene overwegingen naast de specifieke werkzaamheden die voor het overige waren gepland; deze overwegingen betreffen onder meer aangelegenheden genoemd in alinea 29 die hierna worden besproken.

Toewijzing en toezicht houden op personeel (Zie: Alinea 29(a))

- A34. De accountant kan op de onderkende risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld extra personen met specifieke deskundigheid, zoals forensische en automatiseringsdeskundigen, dan wel meer ervaren personen aan de opdracht toe te wijzen.
- A35. De mate van toezicht is een weergave van de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede van de competenties van de leden van het opdrachtteam die de controle uitvoeren.

Element van onvoorspelbaarheid bij het kiezen van controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 29(c))

- A36. Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het kiezen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden is van belang omdat het mogelijk is dat de personen binnen de entiteit die bekend zijn met de werkzaamheden die in het kader van een controleopdracht gewoonlijk worden uitgevoerd, daardoor meer in staat zijn frauduleuze financiële verslaggeving verborgen te houden. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:
- Het uitvoeren van gegevensgerichte controlewerkzaamheden met betrekking tot geselecteerde rekeningsaldi en beweringen die wegens de materialiteit daarvan of wegens het risiconiveau niet op een andere wijze zijn getoetst;
 - Het wijzigen van de timing van de controlewerkzaamheden in vergelijking met hetgeen was verwacht;
 - Het hanteren van andere methoden voor het trekken van steekproeven;
 - Het op verschillende locaties dan wel op niet aangekondigde locaties uitvoeren van controlewerkzaamheden.

Controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van beweringen (Zie: Alinea 30)

- A37. De wijzen van inspelen door de accountant op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude kan mede omvatten het wijzigen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden op de volgende manieren:

- Het kan noodzakelijk zijn de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen teneinde controle-informatie te verkrijgen die betrouwbaarder en meer relevant is, dan wel teneinde aanvullende ondersteunende informatie te verkrijgen. Dit kan zowel van invloed zijn op de aard van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd als op de combinatie van controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - Observatie ter plaatse of inspectie van bepaalde activa kan aan belang toenemen of de accountant kan ervoor opteren auditsoftwaretoepassingen te gebruiken teneinde meer informatie te verkrijgen inzake gegevens die in belangrijke posten of elektronische transactiebestanden zijn begrepen;
 - De accountant kan controlewerkzaamheden opzetten om aanvullende ondersteunende informatie te verkrijgen. Als de accountant bijvoorbeeld constateert dat het management onder druk staat om resultaatverwachtingen te realiseren, kan er in verband daarmee een risico bestaan dat het management het omzetcijfer te hoog wil voorstellen door verkoopovereenkomsten aan te gaan waarin voorwaarden zijn opgenomen die opbrengstverantwoording niet toestaan dan wel door verkopen te factureren voordat de levering van de goederen plaatsvindt. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld externe confirmaties opzetten, niet alleen ter confirmatie van het bedrag van de uitstaande vorderingen, maar tevens ter bevestiging van de voorwaarden van de afgesloten verkoopcontracten, met inbegrip van de datum, retourvoorwaarden en leveringsvoorwaarden. Daarnaast kan de accountant het effectief achten dat hij, ter aanvulling op deze externe confirmaties, bij andere dan financiële medewerkers van de entiteit verzoekt om inlichtingen betreffende wijzigingen in verkoopovereenkomsten en leveringsvoorwaarden;
- Het kan noodzakelijk zijn de timing van gegevensgerichte werkzaamheden aan te passen. De accountant kan besluiten dat door het uitvoeren van gegevensgerichte controles tegen het einde van de verslagperiode beter rekening kan worden gehouden met een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De accountant kan, gegeven de ingeschatte risico's van een opzettelijk veroorzaakte afwijking of van manipulatie, besluiten dat het niet effectief zou zijn conclusies uit werkzaamheden die tijdens een tussentijdse controle zijn verricht door te trekken tot het einde van de verslagperiode. Omgekeerd is het ook mogelijk dat de accountant in verband met het feit dat een opzettelijke afwijking – bijvoorbeeld een opzettelijk veroorzaakte afwijking die bijvoorbeeld betrekking heeft op een onjuiste opbrengstverantwoording – waarvan de oorsprong kan liggen in een tussenliggende verslagperiode, ervoor opteert gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot transacties die op een eerder moment in of gedurende de verslagperiode zijn verwerkt;
- De omvang van de uit te voeren werkzaamheden is een weergave van de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Zo kan bijvoorbeeld het vergroten van de steekproefomvang of het uitvoeren van cijferanalyse

op een meer gedetailleerd niveau passend zijn. Tevens kunnen auditsoftwaretoepassingen het mogelijk maken elektronische transacties en gegevensbestanden uitgebreider te toetsen. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om steekproefsgewijs transacties te selecteren uit elektronische kernbestanden, om transacties op bepaalde kenmerken te sorteren of om een gehele populatie te toetsen in plaats van een steekproef die uit deze populatie is getrokken.

- A38. Indien de accountant een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude onderkent die van invloed is op de in voorraad zijnde hoeveelheden kan het onderzoeken van de voorraadregistratie van de entiteit een hulpmiddel zijn bij het vaststellen van de locaties of eenheden die speciale aandacht vergen gedurende of na de fysieke telling van de aanwezige voorraad. Een dergelijke beoordeling kan leiden tot een beslissing om het tellen van de voorraden op bepaalde locaties onaangekondigd bij te wonen dan wel om het tellen van de voorraden op alle locaties tegelijkertijd uit te voeren.
- A39. De accountant kan een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude onderkennen met betrekking tot een aantal posten en beweringen. Deze kunnen onder meer bestaan uit de waardering van activa, uit schattingen met betrekking tot bepaalde transacties (zoals het verwerven, herstructureren of afstoten van een bedrijfssegment) en uit andere belangrijke overlopende verplichtingen (zoals voorzieningen voor pensioenen en andere verplichtingen na uitdiensttreding van werknemers of inzake het herstel van milieuschade). Het risico kan ook verband houden met belangrijke wijzigingen aangebracht in de veronderstellingen met betrekking tot herhaaldelijk voorkomende schattingen. Informatie die is verzameld bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het evalueren van de redelijkheid van dergelijke schattingen van het management en van de daaraan ten grondslag liggende standpunten en veronderstellingen. Ook door middel van een retrospectieve beoordeling van vergelijkbare in voorgaande verslagperiodes door het management ingenomen standpunten en gemaakte veronderstellingen, kan inzicht worden verkregen in de redelijkheid van de schattingen van het management en van de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen en standpunten.
- A40. Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, waaronder voorbeelden die een illustratie vormen van het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid, zijn gepresenteerd in Bijlage 2. Deze bijlage bevat voorbeelden van de wijzen waarop de accountant inspeelt op de door hem ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving, met inbegrip van frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van opbrengstverantwoording, als oneigenlijke toe-eigening van activa.

Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen

Journalposten en andere aanpassingen (Zie: Alinea 32(a))

- A41. Afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude hangen vaak samen met het manipuleren van het financiële verslaggevingsproces door middel van het boeken van onjuiste of niet geautoriseerde journalposten. Dit kan zich voordoen gedurende het jaar of aan het einde van de verslagperiode, of doordat het management aanpassingen aanbrengt in gerapporteerde bedragen in de financiële overzichten welke niet resulteren uit journalposten, zoals in de vorm van aanpassingen en herrubriceringen in het kader van een consolidatie.
- A42. Voorts is het door de accountant in overweging nemen van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met een onterechte doorbreking van interne beheersingsmaatregelen betreffende journalposten belangrijk omdat geautomatiseerde processen en interne beheersingsmaatregelen het risico van het maken van onopzettelijke fouten weliswaar kunnen verminderen, doch het risico niet uitsluiten dat iemand dergelijke geautomatiseerde processen ten onrechte doorbreekt, bijvoorbeeld door het wijzigen van de bedragen die automatisch worden geboekt in het grootboek of in het financiële verslaggevingssysteem. Daarnaast is het mogelijk dat er, wanneer informatie op een geautomatiseerde wijze wordt doorgeboekt, weinig of geen zichtbare vastleggingen zijn die aantonen dat een dergelijke interventie in het informatiesysteem heeft plaatsgevonden.
- A43. Bij het onderkennen en selecteren van journalposten en andere correcties gericht op toetsing en op het bepalen van de meest geschikte wijze van onderzoek naar de onderbouwing van de geselecteerde items, zijn de volgende aangelegenheden van belang:
- *De inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude* – de aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de accountant bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude heeft verkregen, kan een hulpmiddel vormen bij het bepalen van de specifieke soorten journalposten en andere aanpassingen die aan een onderzoek zullen worden onderworpen;
 - *Interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen ten aanzien van journalposten en andere aanpassingen* – effectieve interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van het voorbereiden en boeken van journalposten en andere aanpassingen kunnen ertoe bijdragen dat de omvang van de gegevensgerichte controles wordt beperkt, mits de accountant de werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft onderzocht;
 - *Het financiële verslaggevingsproces van de entiteit en de aard van de mogelijk te verkrijgen controle-informatie* – bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties

uit zowel handmatige als geautomatiseerde stappen en procedures. Op gelijksoortige wijze kan het verwerken van journaalposten en van andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde procedures en interne beheersingsmaatregelen omvatten. Indien binnen het financiële verslaggevingsproces gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde gegevensverwerking zijn journaalposten en andere aanpassingen mogelijk alleen in elektronische vorm beschikbaar;

- *De kenmerken van frauduleuze journaalposten of frauduleuze aanpassingen* – onterechte journaalposten of andere aanpassingen hebben vaak unieke typerende kenmerken. Dergelijke kenmerken kunnen betrekking hebben op boekingen die (a) zijn verwerkt in rekeningen die daarmee geen verband houden, of die ongebruikelijk zijn of zelden worden gebruikt, (b) zijn geïnitieerd door personen die gewoonlijk geen journaalposten boeken, (c) zijn verwerkt aan het einde van de verslagperiode of als nagekomen posten met nauwelijks of geen uitleg of omschrijving, (d) tot stand zijn gekomen vóór of gedurende het opstellen van de financiële overzichten zonder dat rekeningnummers zijn vermeld, of (e) ronde getallen bevatten of op telkens dezelfde eindcijfers eindigen;
- *De aard en complexiteit van de rekeningen* – onjuiste journaalposten of boekingen kunnen worden opgenomen in rekeningen die (a) transacties bevatten die complex of ongebruikelijk van aard zijn, (b) belangrijke schattingen en eindejaarscorrecties bevatten, (c) in het verleden vatbaar waren voor afwijkingen, (d) niet tijdig zijn uitgezocht of die onverklaarde verschillen bevatten, (e) transacties tussen dochters (intercompany transacties) bevatten, of die (f) op een andere wijze in verband worden gebracht met een onderkend risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij de controles van entiteiten met verschillende locaties of groepsonderdelen wordt het selecteren van journaalposten vanuit verschillende locaties eveneens in overweging genomen;
- *Journaalposten of andere aanpassingen die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten worden verwerkt* – het is mogelijk dat niet-routinematige journaalposten niet altijd even sterk aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als de journaalposten die herhaaldelijk voorkomen zoals de maandelijks verkopen, inkopen en betalingen.

A44. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren toetsingen die betrekking hebben op journaalposten en andere aanpassingen. Omdat echter frauduleuze journaalposten en andere aanpassingen vaak aan het einde van de verslagperiode worden gemaakt, is op grond van alinea 32(a)(ii) vereist dat de accountant de journaalposten en de andere aanpassingen selecteert die rond dat tijdstip zijn gemaakt. Aangezien afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude zich gedurende het gehele jaar kunnen voordoen en gepaard kunnen gaan met omvangrijke pogingen om te verhullen hoe de fraude is bewerkstelligd, is op grond van alinea 32(a)(iii) vereist dat de accountant nagaat of het eveneens noodzakelijk is om gedurende de verslagperiode de journaalposten en andere aanpassingen te toetsen.

Schattingen in financiële overzichten (Zie: Alinea 32(b))

- A45. Het opstellen van de financiële overzichten vereist dat het management een aantal standpunten inneemt en een aantal veronderstellingen doet die van invloed zijn op belangrijke in de financiële overzichten opgenomen schattingen en voor het voortdurend monitoren van de redelijkheid van dergelijke schattingen. Frauduleuze financiële verslaggeving komt vaak tot stand door middel van opzettelijke afwijkingen in schattingen. Dit kan bijvoorbeeld worden gerealiseerd door alle voorzieningen of reserves op systematische wijze op eenzelfde wijze te onder- of overwaarden met als doel hetzij het resultaat over een verslagperiode van twee of meer boekjaren te egaliseren hetzij een vastgesteld resultaatniveau te bereiken, gericht op het misleiden van de gebruikers van de financiële overzichten door beïnvloeding van hun perceptie van de prestaties en van de winstgevendheid van de entiteit.
- A46. Het doel van het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van de door het management ingenomen standpunten en gemaakte veronderstellingen met betrekking tot schattingen in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar is te bepalen of er aanwijzingen bestaan voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van het management. Het is niet de bedoeling de in het voorgaande boekjaar door de accountant gemaakte professionele oordelen, die waren gebaseerd op de destijds beschikbare informatie in twijfel te trekken.
- A47. Een retrospectieve beoordeling wordt tevens op grond van Standaard 540¹⁹ vereist. Dit onderzoek wordt uitgevoerd in het kader van de werkzaamheden inzake risico-inschatting teneinde informatie te verkrijgen over de effectiviteit van het inschattingsproces dat tijdens de voorgaande verslagperiode door het management werd gevolgd, en teneinde controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de realisatie of, voor zover van toepassing, de hernieuwde schattingen van de voorgaande verslagperiode die relevant zijn voor het bepalen van de schattingen van de lopende verslagperiode, en teneinde controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot aangelegenheden, zoals schattingsonzekerheid waarvoor mogelijk in de financiële overzichten toelichtingen moeten worden opgenomen. Vanuit praktisch oogpunt kan de beoordeling van de standpunten en veronderstellingen die door de accountant overeenkomstig deze Standaard wordt uitgevoerd naar oneigenlijke beïnvloedingen door het management die mogelijk een risico presenteren van een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is, tegelijk worden uitgevoerd met de beoordeling die op grond van Standaard 540 is vereist.

Zakelijke redenen voor belangrijke transacties (Zie: Alinea 32(c))

- A48. Indicatoren die kunnen doen veronderstellen dat belangrijke transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit behoren of die om een andere reden ongebruikelijk

¹⁹ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop", alinea 9.

blijken te zijn en die mogelijk aangegaan zijn om te komen tot frauduleuze financiële verslaggeving dan wel om oneigenlijke toe-eigening van activa verborgen te houden, omvatten:

- De bovenmatig gecompliceerd lijkende verschijningsvorm van de transacties (bijvoorbeeld een transactie waarbij meerdere entiteiten binnen een groep zijn betrokken of een transactie met een groot aantal niet verbonden instanties);
- Het management heeft de aard en wijze van verwerking van dergelijke transacties niet met degenen belast met governance binnen de entiteit besproken en er is geen adequate documentatie beschikbaar;
- Het management legt meer nadruk op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de aan de transactie ten grondslag liggende economische motieven;
- Transacties waarbij verbonden partijen zijn betrokken die niet in de consolidatiekring zijn opgenomen, waaronder begrepen voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities), zijn niet voldoende beoordeeld of goedgekeurd door degenen belast met governance binnen de entiteit;
- De transacties waarbij voorheen niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn dan wel partijen die niet voldoende omvang of niet voldoende financieel draagvlak hebben om zonder de steun van de gecontroleerde entiteit de transactie af te wikkelen.

Evaluatie van controle-informatie

(Zie: Alinea 34-37)

A49. Standaard 330 vereist dat de accountant op grond van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie evalueert of de inschattingen van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds passend is²⁰. Deze evaluatie is vooral kwalitatief van aard, gebaseerd op de door de accountant toegepaste oordeelsvorming. Een dergelijke evaluatie kan verder inzicht verschaffen ten aanzien van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede ten aanzien van de noodzaak tot het uitvoeren van aanvullende of andersoortige controlewerkzaamheden. Bijlage 3 bevat voorbeelden van omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor de mogelijkheid van fraude.

Het uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle bij het vormen van een slotconclusie (Zie: Alinea 34)

A50. Voor het vaststellen welke specifieke trends en verbanden een aanwijzing kunnen vormen voor een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, is het toepassen van

²⁰ Standaard 330, alinea 25

professionele oordeelsvorming vereist. Ongebruikelijke verbanden waarbij omzet en winst aan het einde van het boekjaar een rol spelen, zijn in het bijzonder van belang. Deze zouden onder meer betrekking kunnen hebben op uitzonderlijk hoge bedragen aan inkomsten die werden gerapporteerd tijdens de laatste weken van de verslagperiode of op ongebruikelijke transacties, dan wel op inkomsten die strijdig zijn met de uit de operationele activiteiten voortvloeiende kasstromen.

Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen (Zie: Alinea 35-37)

- A51. Omdat met fraude een incentive of druk, een gelegenheid om de fraude te plegen dan wel het ontwikkelen van argumenten ter rechtvaardiging van het plegen ervan zijn verbonden, is het onwaarschijnlijk dat een geval van fraude een op zichzelf staande gebeurtenis is. Als gevolg daarvan kan bijvoorbeeld een groot aantal afwijkingen voor wat betreft één specifieke locatie, zelfs wanneer het totale effect niet van materieel belang is, een aanwijzing zijn voor het risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
- A51A. *De accountant gaat na of de aanwijzing voor fraude betrekking heeft op een ongebruikelijke transactie zoals bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme Indien en voor zover dit het geval is handelt hij overeenkomstig deze wet.*
- A52. De implicaties van ontdekte fraudegevallen hangen af van de omstandigheden. Een overigens onbelangrijke fraude kan bijvoorbeeld belangrijk zijn indien het senior management daarbij is betrokken. Onder die omstandigheden kan de betrouwbaarheid van de eerder verkregen controle-informatie ter discussie worden gesteld, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en het waarheidsgehalte van de ontvangen bevestigingen en over de authenticiteit van de administratie en documenten. Ook kan de mogelijkheid bestaan van samenspanning tussen werknemers, het management of instanties.
- A53. Standaard 450²¹ en Standaard 700²² stellen vereisten vast en geven leidraden voor het evalueren en afhandelen van afwijkingen en voor de invloed op het oordeel van de accountant in de controleverklaring.

Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht voort te zetten

(Zie: Alinea 38)

- A54. Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden die zich kunnen voordoen en die voor de accountant de mogelijkheid om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen, omvatten:

²¹ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen".

²² Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

- De entiteit neemt geen passende maatregelen met betrekking tot de fraude die door de accountant in de gegeven omstandigheden als noodzakelijk worden geacht, zelfs indien de fraude niet van materieel belang is voor de financiële overzichten;
- Het in overweging nemen door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, alsmede van de resultaten uit controlewerkzaamheden wijzen op een ernstig risico van fraude die van materieel belang is en waarvan het effect niet af te bakenen is; of
- De accountant heeft ernstige twijfels over de competenties of integriteit van het management of van degenen belast met governance..

A55. Vanwege de verscheidenheid van omstandigheden die kunnen ontstaan is het onmogelijk om alle gevallen te beschrijven waarbij het teruggeven van de opdracht door de accountant de juiste beslissing is. Factoren die deze beslissing beïnvloeden zijn onder meer de implicaties van de betrokkenheid van een lid van het management of van degenen belast met governance (hetgeen van invloed zou kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management) alsmede de gevolgen voor de accountant van het geassocieerd blijven met de entiteit.

A56. De accountant heeft onder dergelijke omstandigheden professionele en wettelijke verantwoordelijkheden die kunnen verschillen per land. In sommige landen is de accountant bijvoorbeeld gerechtigd of wordt van hem vereist om een verklaring af te leggen dan wel om te rapporteren aan de persoon of personen die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichhoudende instanties. Gezien het bijzondere karakter van deze omstandigheden en de noodzaak om de wettelijke verplichtingen die daarop betrekking hebben in acht te nemen, kan de accountant het juist achten juridisch advies in te winnen bij het nemen van de beslissing om al dan niet de opdracht terug te geven en bij het bepalen van gepaste handelwijzen, met inbegrip van het mogelijkere wijs rapporteren aan aandeelhouders, regelgevers of toezichhouders of anderen ²³.

A56A. *De meldingsplicht bij wettelijke controleopdrachten, als gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wta, is geregeld in artikel 26 van deze wet en in artikel 36 tot en met 38.*

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A57. In veel gevallen kan het in de publieke sector voor de accountant niet mogelijk zijn om de opdracht terug te geven omwille van de aard van de opdracht of omwille van overwegingen van algemeen belang.

²³ De Verordening gedragscode geeft leidraden over het communiceren met een accountant die de huidige accountant vervangt.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 39)

- A58. Standaard 580²⁴ stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het bij de controle verkrijgen van de geschikte bevestigingen van het management en, in situaties waar dit passend is, van degenen belast met governance. In aanvulling op het erkennen van het feit dat zij hun verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten hebben vervuld, is het van belang dat het management en, in situaties waar dit passend is, degenen belast met governance, ongeacht de omvang van de entiteit, erkennen dat zij verantwoordelijk zijn voor de interne beheersing die wordt opgezet, geïmplementeerd en opgevolgd teneinde fraude te voorkomen en te ontdekken.
- A59. Gezien de aard van fraude en de moeilijkheden waarmee accountants worden geconfronteerd bij het ontdekken van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude, is het van belang dat de accountant een schriftelijke bevestiging van het management en, in situaties waar dit passend is, van degenen belast met governance verkrijgt waarin zij confirmeren dat zij aan de accountant:
- a. De uitkomsten van de inschatting van het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kunnen bevatten hebben medegedeeld; en
 - b. Alle haar bekende gevallen van fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op de entiteit van invloed kunnen zijn hebben medegedeeld.

Communicatie gericht aan het management en degenen belast met governance

Communicatie gericht aan het management (Zie: Alinea 40)

- A60. Wanneer de accountant controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat fraude bestaat of zou kunnen bestaan, is het van belang dat dit zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is ter kennis wordt gebracht van het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau, zelfs indien het een zaak van weinig belang lijkt te betreffen (bijvoorbeeld een ontvreemding van een bedrag van geringe omvang door een werknemer op een laag niveau in de organisatie). Het bepalen met welk verantwoordelijkheidsniveau over het probleem moet worden gecommuniceerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren zoals de waarschijnlijkheid van samenspanning alsmede de aard en orde van grootte van de vermoede fraude. In

²⁴ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen".

het algemeen is het juiste verantwoordelijkheidsniveau ten minste een niveau hoger in de organisatie dan het niveau van de personen die bij de vermoede fraude betrokken lijken te zijn.

Communicatie gericht aan degenen belast met governance (Zie: Alinea 41)

- A61. De accountant kan op mondelinge of schriftelijke wijze met degenen belast met governance communiceren. Standaard 260 geeft aan welke aspecten de accountant in overweging neemt bij het bepalen of de communicatie mondeling dan wel schriftelijk moet verlopen²⁵. Gezien de aard en de gevoeligheid van een fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg daarvan ontstaan, rapporteert de accountant deze aangelegenheden tijdig en kan hij het noodzakelijk achten om deze aangelegenheden tevens schriftelijk te rapporteren.
- A62. In sommige gevallen kan de accountant het juist achten om degenen belast met governance te informeren wanneer hij zich bewust is geworden van fraude waarbij werknemers anders dan het management zijn betrokken, die niet leidt tot een afwijking van materieel belang. Het is evenzeer mogelijk dat degenen belast met governance het op prijs stellen van deze omstandigheden op de hoogte te worden gesteld. Het komt het communicatieproces ten goede indien de accountant en degenen belast met governance in een vroegtijdig stadium van de controle afspraken maken over de aard en omvang van deze communicatie door de accountant.
- A63. In de uitzonderlijke omstandigheden dat de accountant twijfels heeft over de integriteit of de eerlijkheid van het management dan wel van degenen belast met governance, kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen als hulpmiddel bij het bepalen van de gepaste handelwijzen.

Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude (Zie: Alinea 42)

- A64. Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die met degenen belast met governance van de entiteit moeten worden besproken kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- Zorgen over de aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van de bestaande interne beheersingsmaatregelen opgezet om fraude te voorkomen en te ontdekken alsmede van het risico dat de financiële overzichten een afwijking kunnen bevatten;
 - De nalatigheid van het management in het nemen van maatregelen op passende wijze ten aanzien van onderkende significante tekortkomingen in de interne beheersing dan wel in het via acties op passende wijze inspelen op een ontdekte fraude;

²⁵ Standaard 260, alinea A38.

- De evaluatie door de accountant van de interne beheersingsomgeving van de entiteit, met inbegrip van vragen inzake de competenties en integriteit van het management;
- Door het management uitgevoerde handelingen die een aanwijzing kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die een aanwijzing kunnen vormen voor pogingen van het management om het resultaat te sturen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door het beïnvloeden van hun perceptie van de prestaties en van de winstgevendheid van de entiteit;
- Zorgen over het adequaat zijn en de volledigheid van de verstrekte goedkeuringen van transacties die klaarblijkelijk buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen.

Communicatie gericht aan regelgevende of toezichhoudende en handhavende instanties

(Zie: Alinea 43)

- A65. De beroepsplicht van de accountant om de geheimhouding van cliëntgegevens kan hem beletten om fraude te rapporteren aan een derde buiten de entiteit van die cliënt. De wettelijke verplichtingen van de accountant verschillen echter per land en onder bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat verordenende bepalingen, de wet of gerechtelijke uitspraken prevaleren boven de geheimhoudingsplicht. In bepaalde landen heeft de accountant van een financiële instelling een wettelijke verplichting om het bestaan van fraude aan de met toezicht belaste instanties te rapporteren. Tevens heeft de accountant in bepaalde landen de plicht afwijkingen aan instanties te melden indien het management en degenen belast met governance geen corrigerende maatregelen nemen.
- A66. De accountant kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen om te bepalen wat in de gegeven omstandigheden de gepaste handelswijzen zijn, teneinde de noodzakelijk te ondernemen stappen bij het overwegen van de verschillende aspecten van openbaar belang inzake ontdekte fraudegevallen te bepalen.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A67. In de publieke sector is het mogelijk dat de vereisten met betrekking tot het rapporteren over fraude, ongeacht of deze al dan niet ontdekt is tijdens het controleproces, onderworpen zijn aan specifieke bepalingen betreffende de controleopdracht of van daarmee verband houdende wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie.

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

(Zie: Alinea A25)

De frauderisicofactoren die in deze Bijlage worden onderkend zijn voorbeelden van factoren waarmee accountants in een groot aantal verschillende situaties kunnen worden geconfronteerd. Afzonderlijk daarvan worden voorbeelden gepresenteerd van twee soorten van fraude die van belang zijn voor de accountant, namelijk frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa. Voor beide soorten van fraude worden de frauderisicofactoren verder gegroepeerd naar de drie voorwaarden die gewoonlijk aanwezig zijn indien afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude zich voordoen: (a) incentive/druk, (b) gelegenheden, en (c) houding/rechtvaardiging. Hoewel de risicofactoren een breed scala aan omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden en de accountant kan derhalve hetzij aanvullende hetzij afwijkende risicofactoren onderkennen. Al deze voorbeelden zijn niet in alle omstandigheden van toepassing en sommige kunnen van meer of mindere significantie zijn afhankelijk van de grootte van de entiteit, van de verschillende karakteristieken daarvan, van omstandigheden voor wat betreft de eigendomskenmerken of van andere omstandigheden. Voorts is de volgorde waarin de risicofactoren worden beschreven geen aanduiding van het relatieve belang ervan of van het aantal keren dat zij voorkomen.

Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving

De hierna volgende lijst geeft voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving:

Incentive/druk

De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de omstandigheden in de economie, de sector of betreffende de wijze waarop entiteit haar activiteiten uitvoert, zoals (of aangeduid door):

- Hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, die vergezeld gaat van dalende winstmarges;
- Grote kwetsbaarheid voor elkaar snel opvolgende veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentevoeten;
- Aanzienlijke daling van de vraag van cliënten en een toegenomen aantal faillissementen in de sector of in de economie als geheel;
- Exploitatieverliezen die de dreiging van een faillissement, een bedrijfssluiting of een vijandige overname acuut maken;
- Herhaaldelijk voorkomende negatieve operationele kasstromen of de onmogelijkheid uit de operationele activiteiten kasstromen te genereren, terwijl zowel resultaat als een groei van het resultaat wordt gerapporteerd;
- Een snelle groei of een ongebruikelijke winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere ondernemingen in de sector;
- Nieuwe gestelde eisen met betrekking tot verslaggeving, wettelijke verplichtingen of andere regelgeving.

Het management staat onder excessieve druk om aan de eisen of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:

- Verwachtingen ten aanzien van winstgevendheid of trendbewegingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, belangrijke schuldeisers of externe partijen (in het bijzonder verwachtingen die bovenmatig ambitieus of irreëel zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn opgeroepen, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of in jaar-rapporten opgenomen mededelingen;
- De behoefte om aanvullende leningen of bijkomend eigen vermogen te verkrijgen om concurrerend te kunnen blijven, met inbegrip van de financiering van belangrijke onderzoeks- en ontwikkelingskosten en van investeringen;
- Het nauwelijks in staat zijn te voldoen aan de eisen voor beursnotering of aan het aflossen van schulden of aan andere eisen inzake het naleven van clausules opgenomen in financieringsovereenkomsten;
- Verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van ongunstige financiële resultaten op belangrijke lopende transacties, zoals bedrijfscombinaties of in de toekomst af te sluiten contracten.

De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële positie van leden van het management of van degenen belast met governance wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit die voortkomen uit:

- Belangrijke financiële belangen in de entiteit;
- Belangrijke bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties of *earn-out* regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken van strak omschreven doelstellingen voor de aandelenkoers, de operationale resultaten, de financiële positie of de kasstromen²⁶;
- Verstrekte persoonlijke borgstellingen inzake de schulden van de entiteit;

Het bestaan van een excessieve druk op het management of op het uitvoerend personeel om de door degenen belast met governance bepaalde financiële incentives te halen, waaronder begrepen de doelstellingen met betrekking tot de verkopen of de winstgevendheid.

Gelegenheden

De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit kunnen gelegenheid bieden tot het plegen van fraude hetgeen kan leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving die voortkomt uit:

²⁶ Prestatiebeloningsprogramma's van het management kunnen gekoppeld zijn aan de mogelijkheid van het realiseren van bepaalde doelstellingen voor wat betreft bepaalde posten of bepaalde welomschreven activiteiten van de entiteit, ongeacht of deze posten of activiteiten van materieel belang zijn voor de entiteit als geheel.

- Belangrijke transacties met verbonden partijen die niet passen in het normale verloop van bedrijfsactiviteiten of transacties met verbonden partijen die niet dan wel door een ander auditkantoor worden gecontroleerd;
- Een sterke financiële aanwezigheid of gelegenheid om een branchesector te domineren die de entiteit in staat stelt haar voorwaarden op te leggen aan leveranciers of afnemers, hetgeen kan resulteren in niet passende transacties of transacties afgesloten onder voorwaarden die niet marktconform zijn;
- Activa, verplichtingen, opbrengsten of lasten, gebaseerd op belangrijke schattingen die het resultaat zijn van subjectieve standpunten of die onzekerheden bevatten die moeilijk te ondersteunen zijn;
- Belangrijke, ongebruikelijke of zeer complexe transacties, in het bijzonder die transacties die vlak vóór het einde van de verslagperiode plaatsvinden en die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot het prevaleren van de economische werkelijkheid boven de juridische vorm (*substance over form*);
- Omvangrijke activiteiten die in het buitenland of grensoverschrijdend plaatsvinden, in jurisdicties met een andere bedrijfsomgeving of -cultuur;
- De inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;
- Omvangrijke banksaldi dan wel activiteiten met dochtermaatschappijen of nevenvestigingen in belastingparadijzen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan.

Er bestaat geen effectief toezicht op het management, als gevolg van de omstandigheid dat:

- het management (in een ander bedrijf dan dat van een eigenaar-bestuurder) wordt gedomineerd door één persoon of door een kleine groep van personen zonder dat compenserende interne beheersingsmaatregelen zijn genomen;
- het toezicht door degenen belast met governance op het financiële verslaggevingsproces en op de interne beheersing niet effectief is.

Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, blijkend uit het volgende:

- De moeilijkheid om vast te stellen welke organisatie of individuen een doorslaggevende zeggenschap hebben in de entiteit;
- Een overmatig complexe organisatiestructuur waarbij gebruik wordt gemaakt van ongebruikelijke juridische entiteiten of hiërarchische gezagslijnen;
- Een groot verloop onder het senior management, de juridische adviseurs of van degenen belast met governance.

Componenten van de interne beheersing schieten tekort als gevolg van:

- Onvoldoende monitoring van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en die maatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving (in het geval dat externe rapportage vereist is);

- Een hoog personeelsverloop of de inzet van niet effectieve staf voor financiële administratie, interne audit of informatietechnologie;
- Niet effectieve systemen inzake administratieve verwerking en informatie, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.

Instelling/rechtvaardiging

- Ineffectieve communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving door het management van de waarden of ethische voorschriften van de entiteit dan wel onaangepaste communicatie van deze waarden of van de ethische voorschriften;
- Bovenmatige betrokkenheid of vooringenomenheid van niet-financiële leidinggevenden bij de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of bij het bepalen van belangrijke schattingen;
- Een bekend verleden van overtreding van wetten op het gebied van effecten (verkeer) of van andere wet- en regelgeving, dan wel aanklachten jegens de entiteit, haar senior management of degenen belast met governance betreffende fraude dan wel het niet naleven van wet- en regelgeving;
- Bovenmatige belangstelling van het management voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of voor de trend in het resultaat;
- De gewoonte van het management om zich tegenover analisten, schuldeisers en andere derden tot ambitieuze of onrealistische prognoses te verplichten;
- Het management slaagt er niet in om bekende significante tekortkomingen in de interne beheersing tijdig te corrigeren;
- Het management heeft er, vanuit fiscaal oogpunt belang bij niet passende middelen te hanteren om het gerapporteerde resultaat te drukken;
- Een lage moraal onder het senior management;
- De eigenaar-bestuurder maakt geen onderscheid tussen transacties van zakelijke en private aard;
- Onenigheid tussen aandeelhouders in een entiteit met weinig aandeelhouders;
- Herhaaldelijk voorkomende pogingen van het management om administratieve verwerkingen die marginaal of niet passend zijn te rechtvaardigen op grond van materialiteit;
- De relatie tussen het management en de huidige dan wel de vorige accountant is gespannen, zoals blijkt uit:
 - Regelmatige verschillen van inzicht met de huidige dan wel de voormalige accountant over aangelegenheden inzake verslaggeving, controle of rapportage;
 - Onredelijke eisen gesteld aan de accountant, zoals niet te realiseren tijdschema's voor het uitvoeren van de controle of voor het uitbrengen van de controleverklaring;
 - Aan de accountant opgelegde beperkingen die op niet passende wijze grenzen stellen aan de toegang bij personen of tot informatie dan wel aan de mogelijkheid om effectief aan hen belast met toezicht te communiceren;

- Overheersend gedrag van het management in de omgang met de accountant, in het bijzonder betreffende pogingen om de reikwijdte van de controlewerkzaamheden te beïnvloeden of invloed uit te oefenen op de keuze en het behoud van de personen die aan de opdracht worden toegewezen of van de personen die ter advisering in het kader van de controle worden ingezet.

Risicofactoren die voortkomen uit afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa

De risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa worden ook gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer fraude zich voordoet: incentive/druk, gelegenheden en instelling/rechtvaardiging. Sommige risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving kunnen ook aanwezig zijn als het oneigenlijk toe-eigenen van activa zich voordoet. Ineffectieve monitoring van het management en andere tekortkomingen in de interne beheersing kunnen zich bijvoorbeeld voordoen wanneer afwijkingen die het gevolg zijn van frauduleuze financiële verslaggeving dan wel van oneigenlijk toe-eigenen van activa voorkomen. Hierna zijn voorbeelden van risicofactoren opgenomen met betrekking tot afwijkingen die het gevolg zijn van oneigenlijk toe-eigenen van activa.

Incentive/druk

Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk uitoefenen op het management of op de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen of tot de andere daarvoor vatbare activa, om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding tussen de entiteit en de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen dan wel tot de andere voor diefstal vatbare activa kan voor deze personeelsleden een reden inhouden om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding kan bijvoorbeeld ontstaan door:

- Aangekondigde of verwachte toekomstige ontslagen onder werknemers;
- Recente of verwachte wijzigingen in de beloningen van de werknemers of in toegezegde pensioenrechten;
- Interne promoties, de vergoeding of andere beloningen die afwijken van hetgeen werd verwacht.

Gelegenheden

Sommige kenmerken of omstandigheden kunnen de vatbaarheid van het oneigenlijk toe-eigenen van activa vergroten. Zo kan meer gelegenheid daartoe wordt gecreëerd in de volgende situaties:

- Grote hoeveelheden contant geld in kas of groot kasverkeer;
- Voorraaditems die een geringe omvang maar een hoge waarde hebben of waarnaar de vraag hoog is;
- Gemakkelijk te verzilveren activa, zoals effecten aan toonder, diamanten of computerchips;

- Vaste activa die van een geringe omvang en gemakkelijk te verkopen zijn of waarvan niet op duidelijke wijze is aangegeven wie de eigenaar is.

Tekortschietende interne beheersingsmaatregelen inzake activa kunnen de vatbaarheid van het oneigenlijk toe-eigenen van die activa vergroten. Zo kan het oneigenlijk toe-eigenen van activa zich voordoen omwille van het bestaan van de volgende factoren:

- Niet adequate functiescheiding of onafhankelijke controles;
- Niet adequaat toezicht op de uitgaven van het senior management, zoals vergoeding van reiskosten en andere kosten;
- Niet adequaat toezicht uitgeoefend door het management op personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor activa, zoals een niet adequaat toezicht op, of een niet adequate opvolging van afgelegen vestigingen;
- Niet adequate screening van de sollicitanten met toegang tot activa;
- Niet adequate administratie van de activa;
- Niet adequaat systeem van autorisatie en flattering van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde);
- Niet adequate fysieke bewaking van liquide middelen, beleggingen, voorraden of vaste activa;
- Het ontbreken van een volledige en tijdige aansluiting van activa.
- Het ontbreken van een tijdige en adequate documentatie van transacties, bijvoorbeeld inzake de creditering voor retourleveringen;
- Geen verplichte opname van vakantiedagen door personeel in sleutelfuncties binnen de interne beheersing;
- Onvoldoende kennis bij het management van automatisering, waardoor het IT-personeel in staat is activa te onttrekken;
- Niet adequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde bestanden, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen inzake de logbestanden van het geautomatiseerde systeem en de beoordeling daarvan.

Instelling/rechtvaardiging

- Het negeren van de noodzaak van het opvolgen of het terugbrengen van de risico's die betrekking hebben op het oneigenlijk toe-eigenen van activa;
- Het negeren van de interne beheersing met betrekking tot het oneigenlijk toe-eigenen van activa door het doorbreken van de bestaande interne beheersingsmaatregelen dan wel door het falen om een passende corrigerende actie te ondernemen met betrekking tot bekende tekortkomingen in de interne beheersing;
- Gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit dan wel met de manier waarop de entiteit met werknemers omgaat;
- Veranderingen in het gedrag of in de levensstijl die een aanwijzing kunnen vormen voor het feit dat activa oneigenlijk zijn toegeëigend;

- Het tolereren van kruimeldiefstal.

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

(Zie: Alinea A4o)

Hieronder worden voorbeelden gegeven van mogelijke controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, zowel als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving als van oneigenlijke toe-eigening van activa. Hoewel deze werkzaamheden een breed scala van omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden en derhalve kan het zijn dat deze niet in alle omstandigheden de meest geschikte of noodzakelijke werkzaamheden zijn. Voorts is de volgorde waarin de werkzaamheden worden beschreven geen aanduiding van het relatieve belang ervan.

Overwegingen op het niveau van beweringen

De specifieke wijzen van inspelen op de door de accountant ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zullen variëren met de soort en de combinatie van de door hem onderkende frauderisicofactoren of van de onderkende omstandigheden, alsmede met de rekeningsaldi, de transactiestromen, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de beweringen die hierdoor kunnen worden geraakt.

De volgende lijst geeft specifieke voorbeelden van de wijzen van inspelen:

- Het op onaangekondigde wijze dan wel bij wijze van verassing bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld het bijwonen van voorraadopnames op locaties waar het aanwezig zijn door de accountant bij de voorraadopname niet vooraf werd aangekondigd dan wel het uitvoeren van kasopnames op een specifiek onverwacht moment;
- Het als eis stellen dat voorraadopnames worden uitgevoerd aan of rond het einde van de verslagperiode teneinde het risico van het manipuleren van de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode te verkleinen;
- Wijziging van de controleaanpak in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke afnemers en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke confirmatie, door confirmatieverzoeken te versturen naar een bepaalde, met naam genoemde persoon in een organisatie dan wel door meer of andere informatie te verzamelen;
- Het meer in detail beoordelen van de aan het einde van het kwartaal of boekjaar geboekte journaalposten en het onderzoeken van posten die ongebruikelijk zijn naar aard of omvang;
- Het onderzoeken voor belangrijke en ongebruikelijke transacties, vooral die welke aan of rond de einddatum van de verslagperiode plaatsvinden, of sprake is van verbonden partijen en van welke financiële middelen daaraan ten grondslag liggen;
- Het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, gebruikmakend van gegevens die niet werden getotaliseerd. Bijvoorbeeld het vergelijken per vestiging, per productlijn of per maand van de verkopen en de kostprijs van de verkopen met de door de accountant opgestelde verwachtingen;

- Het voeren van gesprekken met het personeel van de entiteit dat werkzaam is op gebieden waar een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is onderkend, teneinde van hen te vernemen op welke wijze zij inzicht hebben in het risico alsmede of, en op welke wijze, interne beheersingsmaatregelen op het risico inspelen.
- In de gevallen dat andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van één of meer dochtermaatschappijen, divisies of branches controleren, met hen bespreken in hoeverre werkzaamheden moeten worden uitgevoerd teneinde in te spelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de tussen deze componenten uitgevoerde transacties en activiteiten;
- Indien het inschakelen van een deskundige van bijzonder belang wordt voor wat betreft een in de financiële overzichten opgenomen element waarvoor het risico van een afwijking die het gevolg is van fraude als hoog wordt ingeschat, het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot sommige van de, of alle, door de deskundige gehanteerde veronderstellingen, methoden of bevindingen teneinde vast te stellen dat deze bevindingen niet onredelijk zijn, dan wel het inschakelen van een andere deskundige om dit vast te stellen;
- Het uitvoeren van controlewerkzaamheden om een aantal in de beginbalans van eerder gecontroleerde financiële overzichten opgenomen geselecteerde posten te analyseren, teneinde te beoordelen op welke wijze bepaalde problemen inzake de op de vorige afsluitdatum gemaakte schattingen en ingenomen standpunten zoals een voorziening voor te ontvangen retouren, werden opgelost in de loop van de verslagperiode, daarbij de informatie die op heden daarover beschikbaar is benuttend;
- Het uitvoeren van werkzaamheden ten aanzien van door de entiteit gemaakte aansluitingen van grootboekrekeningen met andere vastleggingen, met inbegrip van die welke in de loop van de verslagperiode zijn gemaakt;
- Het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen, bijvoorbeeld voor het doorzoeken van gegevens gericht op het vaststellen van afwijkingen in een populatie;
- Het testen van de betrouwbaarheid van de met behulp van de computer geproduceerde vastleggingen en transacties;
- Het verkrijgen van aanvullende controle-informatie uit bronnen extern aan de gecontroleerde entiteit.

Specifieke wijzen van inspelen op de risico's – Afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving

Voorbeelden van de wijzen waarop de accountant inspeelt op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:

Opbrengstverantwoording

- Het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot de niet getotaliseerde gegevens, bijvoorbeeld de vergelijking van de gerapporteerde omzet per maand, per productgroep of per bedrijfssegment met de daarmee overeenstemmende voorgaande perioden. Het kan nuttig zijn gebruik

te maken van auditsoftwaretoepassingen bij het onderkennen van ongebruikelijke of onverwachte transacties of verbanden betreffende de opbrengsten;

- Het door afnemers laten confirmeren van bepaalde relevante contractvoorwaarden alsmede van het ontbreken van side agreements, aangezien de juiste wijze van verwerking in de financiële overzichten vaak wordt beïnvloed door deze voorwaarden of overeenkomsten alsmede omdat de kortingen dan wel de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht zijn verantwoord in de documentatie. Zo zijn de voorwaarden van productaanvaarding, aflevering en betalingsvoorwaarden, het achterwege blijven van toekomstige of doorlopende tegenprestaties van leveranciers, het recht van retour, - gegarandeerde hoeveelheden die worden teruggekocht, en het recht tot het annuleren van de verkoop of het recht tot retournering in dergelijke omstandigheden vaak criteria die in deze situaties in overweging moeten worden genomen;
- Het bij het verkoop- en marketingpersoneel of het bij de juridisch adviseur van de entiteit verzoeken om inlichtingen betreffende verkopen en afleveringen aan het einde van de verslagperiode alsmede betreffende het feit of hen ongebruikelijke voorwaarden met betrekking tot deze transacties bekend zijn;
- Het ter plaatse aan het einde van de verslagperiode op één of meer locaties aanwezig zijn teneinde de verzending van goederen of het gereedmaken van goederen voor verzending (en het omgaan met geretourneerde, nog niet verwerkte goederen) waar te nemen en teneinde andere passende procedures inzake de afgrenzing van boekjaren ten aanzien van verkopen en voorraden uit te voeren;
- In gevallen waarin verkopen op elektronische wijze worden geïnitieerd, verwerkt en vastgelegd, het uitvoeren van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen om te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen zekerheid bieden dat de verkopen werkelijk hebben plaatsgevonden en op correcte wijze zijn vastgelegd.

Voorraadhoeveelheden

- Het onderzoeken van de voorraadregistratie van de entiteit teneinde die locaties of items te onderkennen die tijdens of na de voorraadopname een bijzondere aandacht vereisen;
- Het waarnemen van voorraadopnames op bepaalde locaties op een onaangekondigde basis of op alle locaties tegelijkertijd;
- Het tellen van voorraadhoeveelheden op of aan het einde van de verslagperiode teneinde het risico van het onterecht manipuleren tussen het moment van voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode zo klein mogelijk te maken;
- Het tijdens het waarnemen van de voorraadopname uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakte eenheden, van de wijze waarop de goederen zijn (op)gestapeld (bijvoorbeeld op pallets) dan wel geëtiketteerd, alsmede de kwaliteit (zuiverheid, klasse of concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of chemische producten. Hierbij kan het gebruikmaken door een deskundige een hulpmiddel vormen;

- Het vergelijken van de hoeveelheden voor de huidige verslagperiode met die van voorgaande verslagperiodes per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of het vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie;
- Het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen teneinde de verwerking van de uitkomsten van de voorraadopname te toetsen – bijvoorbeeld door op voorraadlabel te sorteren om vervolgens de controle op ticketnummers te beoordelen dan wel op serienummer per eenheid teneinde de mogelijkheid van omissie van eenheden of het meer dan eens verwerken van een post te toetsen.

Schattingen van het management

- Het gebruikmaken van een deskundige om een onafhankelijke schatting te ontwikkelen teneinde deze te vergelijken met die van het management;
- Het bij anderen dan het management en de dienst administratieve verwerking verzoeken om inlichtingen teneinde het management te ondersteunen zodat deze in staat en voornemens is de plannen die relevant zijn voor het maken van de schattingen uit te voeren.

Specifieke wijzen van inspelen op de risico's – Afwijkingen als gevolg van oneigenlijke toe-eigening van activa

In verschillende omstandigheden zullen verschillende wijzen noodzakelijk zijn waarop op de risico's wordt ingespeeld. Normaliter zijn de controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude ten gevolge van oneigenlijke toe-eigening van activa, gericht op bepaalde financiële rekeningsaldi en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlemaatregelen die in de vorige twee categorieën zijn genoemd in dergelijke omstandigheden van toepassing kunnen zijn, zal de omvang van de controlewerkzaamheden worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het onderkende risico van oneigenlijk toe-eigening.

Voorbeelden van wijzen waarop de accountant kan inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van oneigenlijk toe-eigenen van activa zijn:

- Het tellen van de kasgelden of van de waardepapieren op of tegen de afsluitingsdatum;
- Het verzoeken om confirmaties bij cliënten inzake de mutaties op hun rekening gedurende de periode die wordt gecontroleerd (met inbegrip van creditnota's en verkoopretouren alsmede de data van betalingen);
- Analyse van ontvangsten op afgeboekte vorderingen;
- Analyse van voorraadtekorten per locatie of productsoort;
- Vergelijking van belangrijke verhoudingsgetallen voor voorraden met die voor de sector als geheel;
- Beoordeling van de documentatie ter onderbouwing van afboekingen op de kantoorvoorraadadministratie;
- Het met behulp van de computer vergelijken van het leverancieroverzicht met het personeelsoverzicht gericht op het onderkennen van overeenkomstige adressen of telefoonnummers;

- Het met behulp van de computer onderzoeken van individuele personeelsdossiers gericht op het onderkennen van dubbele adressen, personeelsnummers, identificatienummer voor fiscale doeleinden of bankrekeningnummers;
- Het beoordelen van personeelsdossiers teneinde die te ontdekken die geen of weinig onderbouwde informatie van een daadwerkelijke tewerkstelling geven, zoals bijvoorbeeld het ontbreken van beoordelingsformulieren;
- Analyse van omzetbonussen en retouren om specifieke gevallen en ongebruikelijke trends te onderkennen;
- Het bij instanties verzoeken om confirmatie van specifieke contractvoorwaarden;
- Het verkrijgen van informatie dat contracten die overeenkomstig de bepalingen daarvan worden uitgevoerd;
- Het beoordelen van de geldigheid van grote en ongebruikelijke kostenposten;
- Het onderzoeken van de autorisatie betreffende en de boekwaarde van de aan het senior management en aan verbonden partijen toegekende leningen;
- Het beoordelen van de omvang en de geldigheid van kostendeclaraties van senior management.

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die aanwijzingen vormen voor de mogelijkheid van fraude

(Zie: Alinea A49)

In de hiernavolgende lijst zijn voorbeelden vermeld van omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, bevatten.

Tekortkomingen in de administratie, waaronder:

- Transacties die niet volledig en niet tijdig administratief zijn verwerkt dan wel verwerkt voor het verkeerde bedrag, in de verkeerde verslagperiode of op de verkeerde rekening, of die in tegenspraak zijn met de beleidslijn van de entiteit;
- Rekeningsaldi of transacties waarvoor de onderbouwing of autorisatie ontbreekt;
- Op het laatste moment aangebrachte wijzigingen die een belangrijke invloed op het resultaat uitoefenen;
- Informatie dat personeel toegang heeft tot systemen en vastleggingen die niet in overeenstemming is met hetgeen noodzakelijk is uit hoofde van de aan hen opgedragen taken;
- Door de accountant ontvangen berichten of klachten met betrekking tot aantijgingen van fraude.

Tegenstrijdig of ontbrekend bewijsmateriaal, waaronder:

- Ontbrekende documenten;
- Documenten die lijken te zijn gewijzigd;
- Het niet ter beschikking staan van de documenten anders dan fotokopieën of elektronische documenten in gevallen waar originele documenten verwacht worden aanwezig te zijn;
- Belangrijke onverklaarde items opgenomen in aansluitingsoverzichten;
- Ongebruikelijke wijzigingen in balansposten dan wel veranderingen in trends of belangrijke ratio's of verbanden betreffende de financiële overzichten, zoals bijvoorbeeld een snellere groei van de debiteuren in vergelijking met die van de verkopen;
- Onlogische, vage of onaannemelijke verstrekte antwoorden van het management of van tewerkgestelde personen op de verzoeken om inlichtingen of volgend op cijferanalyses;
- Ongebruikelijke verschillen tussen de administratieve vastleggingen van de entiteit en het ontvangen antwoord op het verzoek om confirmatie;
- Grote aantallen crediteringen en andere aanpassingen vastgelegd in de debiteurenrekeningen;
- Niet of niet adequaat verklaarde verschillen tussen de debiteuren-subadministratie en de debiteuren-grootboekrekening dan wel tussen de saldo-overzichten per debiteur en de debiteuren-subadministratie;
- Ontbrekende of niet bestaande ongeldig verklaarde cheques in omstandigheden waarin de ongeldig verklaarde cheques gewoonlijk met het rekeningafschrift worden meegestuurd;
- Het ontbreken van voorraden of materiële activa van belangrijke orde van grootte;

- Ontbrekende of niet beschikbare elektronische informatie, die strijdig is met de door de entiteit vastgelegde gebruiken en beleidslijnen inzake het bewaren van vastleggingen;
- Minder reacties dan verwacht of een groter aantal reacties dan verwacht op verzoeken om confirmaties;
- Het onvermogen om informatie te verschaffen betreffende de ontwikkeling van kernsystemen, het toetsen van wijzigingen in de programmatuur, alsmede de implementatiewerkzaamheden voor wat betreft de gedurende het lopende boekjaar aangebrachte wijzigingen en implementatie van systemen.

Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het management, waaronder:

- Het weigeren om toegang te verlenen tot de administratie, de vestigingsplaatsen, bepaalde werknemers, afnemers, leveranciers of anderen van wie controle-informatie zou kunnen worden verkregen;
- De excessieve tijdsdruk door het management bij het oplossen van complexe of tot discussie aanleiding gevende issues;
- Klachten door het management over de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd dan wel het door het management intimideren van leden van het opdrachtteam, in het bijzonder in verband met een kritische beoordeling door de accountant betreffende de geldigheid van controle-informatie of bij het vinden van oplossingen voor mogelijke verschillen van mening met het management;
- Een ongebruikelijke vertraging bij het door de entiteit verschaffen van gevraagde informatie;
- Het gebrek aan bereidheid om de accountant toegang te geven tot elektronische kernbestanden om deze te kunnen onderzoeken met behulp van auditsoftwaretoepassingen;
- Het weigeren om toegang te verlenen tot staf of belangrijke faciliteiten die een belangrijke rol vervullen inzake IT, waaronder personeelsleden die taken vervullen inzake beveiliging, operationele activiteiten en systeemontwikkeling;
- Een gebrek aan bereidheid om toelichtingen in de financiële overzichten te wijzigen of aan te vullen, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden;
- Een gebrek aan bereidheid om ten aanzien van onderkende tekortkomingen in de interne beheersing tijdig maatregelen te treffen.

Andere aspecten:

- Een gebrek aan bereidheid bij het management om de accountant toe te staan afzonderlijk met degenen belast met toezicht bijeen te komen;
- Grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijkend lijken te zijn in vergelijking met hetgeen in de sector gebruikelijk is;
- Veelvuldige wijzigingen in schattingen die niet op gewijzigde omstandigheden lijken te zijn gebaseerd;
- Het tolereren van het niet naleven van de gedragscode van de entiteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 9
Reikwijdte van deze Standaard	1
De invloed van wet- en regelgeving	2
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	3 - 8
Ingangsdatum	9
<i>Doelstelling</i>	10
<i>Definitie</i>	11
<i>Vereisten</i>	12 - 29
Het door de accountant in overweging nemen van het naleven van wet- en regelgeving	12 - 17
Controlewerkzaamheden wanneer het niet-naleven onderkend of vermoed is	18 - 21
Het rapporteren over onderkende of vermoede niet-naleving	22 - 28
Documentatie	29
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A21
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	A1 - A6
Het door de accountant in overweging nemen van het naleven van wet- en regelgeving	A7 - A12
Controlewerkzaamheden wanneer het niet-naleven onderkend of vermoed is	A13 - A18
Het rapporteren over onderkende of vermoede niet-naleving	A19 - A20
Documentatie	A21

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in overweging te nemen bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is niet van toepassing op andere assurance-opdrachten waarbij de accountant specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk het naleven van specifieke wet- of regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.

De invloed van wet- en regelgeving

2. De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. Die wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wettelijk en regelgevend kader. De bepalingen van sommige wet- of regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Andere wet- of regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan om haar bedrijfsactiviteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten opereren in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en bedrijven in de chemie). Andere zijn slechts onderworpen aan de veelheid van wet- en regelgeving die gewoonlijk betrekking heeft op de operationele aspecten van de bedrijfsactiviteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke kans op werk). Het niet-naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit die een van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten.

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving

(Zie: Alinea A1-A6)

3. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van het naleven van de bepalingen van wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen.

Verantwoordelijkheid van de accountant

4. De vereisten in deze Standaard zijn opgezet om een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het onderkennen van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van het niet-naleven van wet- en regelgeving. De accountant draagt evenwel geen verantwoorde-

lijkheid voor het voorkómen van het niet-naleven, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij het niet-naleven van alle wet- en regelgeving ontdekt.

5. De accountant is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten.¹ Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de accountant rekening met het van toepassing zijnde wettelijk en regelgevend kader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden ontdekt, ook al wordt de controle naar behoren opgezet en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden.² In de context van wet- en regelgeving zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op het vermogen van de accountant om afwijkingen van materieel belang te ontdekken, groter door factoren zoals de volgende:

- Er bestaat veel wet- en regelgeving, die in hoofdzaak betrekking heeft op aspecten inzake de bedrijfsvoering van een entiteit, die naar de aard daarvan geen invloed hebben op de financiële overzichten en die niet zijn vastgelegd in de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- Het niet-naleven kan gepaard gaan met handelingen opgezet om dit verborgen te houden, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken;
- De vraag of een handeling tot het niet-naleven leidt, is uiteindelijk een zaak die juridisch wordt vastgesteld door een rechtbank.

Doorgaans geldt dat hoe verder verwijderd het niet-naleven is van de gebeurtenissen en transacties die zijn verwerkt in de financiële overzichten, des te onwaarschijnlijker het is dat de accountant zich hiervan bewust wordt of dat hij het niet-naleven zal herkennen.

6. Deze Standaard onderscheidt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van de volgende twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving als volgt:

- a. De bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen (Zie: Alinea 13); en
- b. Andere wet- en regelgeving die geen directe invloed hebben op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel

¹ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 5.

² Standaard 200, alinea A51.

belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor het vermogen van een entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, dan wel voor het vermijden van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, dan wel het naleven van regelgeving betreffende het milieu); het niet-naleven van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten (Zie: Alinea 14).

7. In deze Standaard zijn uiteenlopende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in alinea 6(a) wordt verwezen, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in alinea 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de accountant beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van het niet-naleven van die wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.
8. Op grond van deze Standaard wordt van de accountant vereist om alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, toegepast met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, onderkende of vermoede gevallen van niet-naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de controle, zoals wordt vereist op grond van Standaard 200³ is belangrijk in deze context, gegeven de omvang van wet- en regelgeving die de entiteit beïnvloedt.

Ingangsdatum

9. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*⁴.

Doelstelling

10. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde

³ Standaard 200, alinea 15.

⁴ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;
- b. Het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten; en
 - c. Het op passende wijze inspelen op het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.

Definitie

11. In het kader van deze Standaard heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis: *Het niet-naleven* – Handelingen of het nalaten van handelingen door de entiteit die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- of regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door of uit naam van de entiteit, dan wel transacties in naam van de entiteit die door degenen belast met governance, het management of werknemers worden aangegaan. Persoonlijke misdadingen (die geen verband houden met de bedrijfsactiviteiten van de entiteit) door degenen belast met governance, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder het niet-naleven.

Vereisten

Het door de accountant in overweging nemen van het naleven van wet- en regelgeving

12. Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig Standaard 315,⁵ dient de accountant een algemeen inzicht te verkrijgen in:
 - a. Het wettelijk en regelgevend kader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit opereert; en
 - b. De manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie: Alinea A7)

13. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie: Alinea A8)

⁵ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 11.

14. Teneinde een hulpmiddel te vormen bij het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten, dient de accountant de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie: Alinea A9-A10)
 - a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance, of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
 - b. Het inspecteren van correspondentie, indien aanwezig, met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichhoudende instanties.
15. De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, gevallen van het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. (Zie: Alinea A11)
16. De accountant dient het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance, te vragen om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat deze inlichtingen aan de accountant heeft (hebben) verstrekt omtrent alle bekende gevallen of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving, waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden. (Zie: Alinea A12)
17. Indien er geen onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving is wordt van de accountant niet vereist om andere controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving van de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in alinea's 12-16.

Controlewerkzaamheden wanneer het niet-naleven onderkend of vermoed is

18. Indien de accountant zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van het niet-naleven van wet- en regelgeving, dient de accountant te verkrijgen: (Zie: Alinea A13)
 - a. Inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en
 - b. Verdere informatie om de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren. (Zie: Alinea A14)

19. Indien de accountant vermoedt dat er sprake kan zijn van het niet-naleven dient de accountant de aangelegenheid met het management en waar nodig met degenen belast met governance te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, degenen belast met governance niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wet- en regelgeving naleeft, en indien naar het oordeel van de accountant de invloed van vermoedens van het niet-naleven voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie: Alinea A15-A16)
20. Indien voldoende informatie omtrent vermoedens van het niet-naleven niet kan worden verkregen, dient de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.
21. De accountant dient de gevolgen van het niet-naleven met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie: Alinea A17-A18)

Het rapporteren over onderkende of vermoede niet-naleving

Het rapporteren over het niet-naleven aan degenen belast met governance

22. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit en daardoor zich bewust zijn van aangelegenheden omtrent onderkende of vermoede niet-naleving die door de accountant reeds zijn gecommuniceerd,⁶ dient de accountant aan degenen belast met governance aangelegenheden te communiceren omtrent het niet-naleven van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekenend zijn.
23. Indien, naar het oordeel van de accountant, het niet-naleven waarnaar in alinea 22 wordt verwezen, zowel opzettelijk als van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan degenen belast met governance te communiceren.
24. Indien de accountant vermoedt dat het management of degenen belast met governance betrokken is (zijn) bij het niet-naleven dient de accountant de aangelegenheid aan het naast hogere bevoegdheidsniveau binnen de entiteit te rapporteren indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger bevoegdheidsniveau niet bestaat of indien de accountant van mening is dat naar aanleiding van zijn rapport geen actie zal worden ondernomen

⁶ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren over het niet-naleven in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten

25. Indien de accountant tot de conclusie komt dat het niet-naleven een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op een adequate wijze in de financiële overzichten is weergegeven, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen bij de financiële overzichten.⁷
26. Indien de accountant door het management of degenen belast met governance wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of het niet-naleven dat een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, heeft plaats gehad of waarschijnlijk heeft plaats gehad, dient de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig Standaard 705.
27. Indien de accountant door beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door degenen belast met governance zijn opgelegd, niet in staat is vast te stellen of het niet-naleven heeft plaatsgehad, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de invloed daarvan op het oordeel van de accountant te evalueren.

Het rapporteren over het niet-naleven aan regelgevende of toezichhoudende en met handhaving belaste instanties

28. Indien de accountant gevallen van het niet-naleven van wet- en regelgeving heeft onderkend of indien hij deze vermoedt, dient de accountant vast te stellen of hij een verantwoordelijkheid heeft om deze onderkende of vermoede niet-naleving te rapporteren aan partijen buiten de entiteit. (Zie : Alinea A19-A20)

Documentatie

29. De accountant dient in de controledocumentatie onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede de resultaten van de bespreking met het management en, voor zover van toepassing, met degenen belast met governance en andere partijen buiten de entiteit⁸. (Zie: Alinea A21)

⁷ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea's 7-8.

⁸ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11 en alinea A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving

(Zie: Alinea 3-8)

A1. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met wet- en regelgeving. Wet- en regelgeving kan de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kan zij bijvoorbeeld van invloed zijn op specifieke van de entiteit vereiste toelichtingen in de financiële overzichten, of kan zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kan tevens bepaalde juridische rechten en verplichtingen van de entiteit bepalen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kan wet- en regelgeving sancties opleggen in gevallen van het niet-naleven.

A2. Het volgende zijn voorbeelden van de soorten beleidslijnen en procedures die een entiteit kan implementeren om een hulpmiddel te vormen bij het voorkómen en het ontdekken van het niet-naleven van wet- en regelgeving:

- Het monitoren van de door de wet gestelde eisen en het zeker stellen dat operationele maatregelen zijn opgezet om hieraan te voldoen;
- Het invoeren en het in werking stellen van passende interne beheersingssystemen;
- Het ontwikkelen, het openbaar maken en het naleven van een gedragscode;
- Het zeker stellen dat werknemers naar behoren zijn getraind en dat zij de gedragscode begrijpen;
- Het monitoren van het naleven van de gedragscode en het treffen van disciplinaire maatregelen op passende wijze jegens werknemers die falen om de code na te leven;
- Het inschakelen van juridisch adviseurs om te ondersteunen bij het monitoren van de juridische vereisten;
- Het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dient te worden nageleefd in de bepaalde branche waarin ze opereert, alsmede een vastlegging van klachten.

Bij grotere entiteiten kunnen deze beleidslijnen en procedures worden aangevuld met het toewijzen van passende verantwoordelijkheden aan:

- Een interne auditfunctie;
- Een auditcomité;
- Een compliancefunctie.

Verantwoordelijkheid van de accountant

- A3. Het niet-naleven van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het ontdekken van het niet-naleven, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals bijvoorbeeld het door de accountant in overweging nemen van de integriteit van het management of van werknemers.
- A4. Of een handeling als een geval van het niet-naleven van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt is een juridische kwestie, die gewoonlijk verder gaat dan de deskundigheid van de accountant om vast te stellen. Niettemin kunnen de training van de accountant, de door hem opgedane ervaring en het door hem verwerven van inzicht in de entiteit en in de branche of sector een basis verschaffen om te herkennen dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, het niet-naleven van wet- en regelgeving kunnen vormen.
- A5. In overeenstemming met specifieke wettelijke vereisten is het mogelijk dat van de accountant wordt vereist om te rapporteren, als onderdeel van de controle van de financiële overzichten, omtrent de vraag of de entiteit bepaalde bepalingen van wet- of regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen Standaard 700⁹ of Standaard 800¹⁰ de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. Het kan verder vereist zijn dat in het geval van specifiek door de wet gestelde eisen inzake rapporteren, het controleprogramma passende toetsingen bevat voor het naleven van de bepalingen van wet- en regelgeving.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A6. In de publieke sector kunnen er aanvullende controleverantwoordelijkheden zijn met betrekking tot het in overweging nemen van wet- en regelgeving die verband kunnen houden met de controle van financiële overzichten of die zich kunnen uitstrekken tot andere aspecten van de activiteiten van de entiteit.

Het door de accountant in overweging nemen van het naleven van wet- en regelgeving

Het verwerven van inzicht in het wettelijk en regelgevend kader (Zie: Alinea 12)

- A7. Voor het verwerven van een algemeen inzicht in het wettelijk en regelgevend kader, en van de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de accountant bijvoorbeeld:

⁹ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea 38.

¹⁰ Standaard 800, "Speciale overwegingen: Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden", alinea 11.

- Gebruikmaken van het bij hem aanwezige inzicht omtrent factoren met betrekking tot de sector waarin de entiteit opereert, de regelgevende factoren en andere externe factoren;
- Zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving welke de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepaalt;
- Bij het management verzoeken om inlichtingen over andere wet- of regelgeving waarvan kan worden verwacht dat deze een fundamentele invloed heeft op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- Bij het management verzoeken om inlichtingen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
- Bij het management verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het onderkennen, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken.

Wet- en regelgeving waarvan gewoonlijk wordt aangenomen dat zij een directe invloed heeft op het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn (Zie: Alinea 13)

- A8. Bepaalde wet- en regelgeving is goed ontwikkeld, is bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector en is relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in alinea 6(a)). Deze zou wet- en regelgeving kunnen omvatten die betrekking heeft op, bijvoorbeeld:
- De vorm en inhoud van de financiële overzichten;
 - Sectorspecifieke issues met betrekking tot financiële verslaggeving;
 - De administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid; of
 - Het toerekenen of opnemen van lasten inzake winstbelastingen of van pensioenkosten.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijvoorbeeld de vereiste overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen). Het oogmerk van de vereiste in alinea 13 is voor de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, in naleving met de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.

Het niet-naleven van andere bepalingen van dergelijke wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden voorzien, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in alinea 6(a).

Procedures gericht op het onderkennen van gevallen van het niet-naleven – Overige wet- en regelgeving (Zie: Alinea 14)

- A9. Bepaalde andere wet- en regelgeving heeft mogelijk bijzondere aandacht van de accountant nodig, omdat deze een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in alinea 6(b)). Het niet-naleven van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet staken of dat de duurzame voortzetting van de activiteiten van de entiteit in twijfel wordt getrokken. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat het niet-naleven van de eisen op grond van de vergunning of een ander recht van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg heeft (bijvoorbeeld voor een bank: het niet-naleven van de gestelde eisen inzake vermogen of investeringen). Er is ook veel wet- en regelgeving die in hoofdzaak betrekking heeft op de operationele aspecten van de entiteit, die naar de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in door de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit worden vastgelegd.
- A10. Omdat de gevolgen met betrekking tot financiële verslaggeving van overige wet- en regelgeving kunnen verschillen afhankelijk van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van alinea 14 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de accountant brengen van gevallen van het niet-naleven van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten.

Gevalen van het niet-naleven die onder de aandacht van de accountant zijn gebracht door middel van andere controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 15)

- A11. Controlewerkzaamheden die worden toegepast om een oordeel over de financiële overzichten te vormen kunnen onderkende gevallen of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant brengen. Zo kunnen dergelijke controlewerkzaamheden bijvoorbeeld omvatten:
- Het lezen van notulen;
 - Het bij het management en bij de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit verzoeken om inlichtingen met betrekking tot rechtszaken, claims en beoordelingen; en
 - Het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie: Alinea 16)

A12. Omdat de invloed van wet- en regelgeving op financiële overzichten aanzienlijk kan verschillen, verschaffen schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie over de kennis van het management over onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen een van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen op zichzelf voorzien evenwel niet in voldoende en geschikte controle-informatie en hebben dienovereenkomstig geen invloed op de aard en omvang van andere controle-informatie die door de accountant moet worden verkregen.¹¹

Controlewerkzaamheden wanneer het niet-naleven onderkend of vermoed is

Aanwijzingen voor het niet-naleven van wet- en regelgeving (Zie: Alinea 18)

A13. Indien de accountant zich bewust wordt van het bestaan van, of informatie verkrijgt over, de volgende aangelegenheden kan dit een aanwijzing zijn voor het niet-naleven van wet- en regelgeving:

- Onderzoeken door regelgevende of toezichhoudende organisaties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of sancties;
- Betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan consultants, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen;
- Commissies op verkopen of vergoedingen van agenten die excessief hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de branche, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen diensten;
- Inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;
- Ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;
- Ongebruikelijke transacties met vennootschappen statutair gevestigd in belastingparadijzen;
- Betalingen voor goederen of verleende diensten in een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten;
- Betalingen zonder behoorlijke documentatie (met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen) voor vreemde valutatransacties;
- Bestaan van een informatiesysteem dat, door het ontwerp daarvan dan wel op toevallige wijze, niet in staat is een adequate audit trail dan wel voldoende informatie te verschaffen;
- Niet geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
- Negatieve publiciteit in de media.

¹¹ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen", alinea 4.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant (Zie: Alinea 18(b))

- A14. Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de accountant van de mogelijke invloed op de financiële overzichten omvatten:
- De mogelijke financiële gevolgen van het niet-naleven van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, met inbegrip van, bijvoorbeeld, het opleggen van boetes, strafverordeningen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagname van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken;
 - De vraag of de potentiële financiële gevolgen toelichting vereisen;
 - De vraag of de potentiële financiële gevolgen zo ernstig zijn dat zij de getrouwe weergave van de financiële overzichten in twijfel trekken, dan wel op andere wijze de financiële overzichten misleidend maken.

Controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 19)

- A15. De accountant kan de bevindingen bespreken met degenen belast met governance wanneer zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De accountant kan bijvoorbeeld confirmeren dat degenen belast met governance hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de mogelijkheid van het niet-naleven van wet- en regelgeving.
- A16. Indien het management of, in voorkomend geval, degenen belast met governance, aan de accountant niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wel degelijk wet- en regelgeving naleeft, kan de accountant het passend achten om de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen omtrent het toepassen van de wet- en regelgeving op de omstandigheden, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, alsmede omtrent de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten. Indien het niet passend wordt geacht de juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen of indien de accountant niet tevreden is met het advies dat is verstrekt door de juridisch adviseur, kan de accountant het passend achten de eigen juridisch adviseur te raadplegen of er sprake is van schending van wet- of regelgeving, over de mogelijke juridische gevolgen daarvan, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, en over welke verdere actie, voor zover nodig, de accountant zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van het niet-naleven (Zie: Alinea 21)

- A17. Zoals op grond van alinea 21 wordt vereist, evalueert de accountant de gevolgen van het niet-naleven met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De implicaties van

bepaalde gevallen van het niet-naleven die door de accountant zijn onderkend zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen en verborgen houden voor zover dit bestaat, van de handeling voor de specifieke interne beheersingsactiviteiten en het niveau van het management of werknemers dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die ontstaan uit de betrokkenheid van de hoogste bevoegdheid binnen de entiteit.

- A18. In uitzonderlijke gevallen kan de accountant overwegen of het teruggeven van de opdracht, in het geval dit mogelijk is onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, noodzakelijk is wanneer het management of degenen belast met governance niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die door de accountant in de omstandigheden als passend wordt beschouwd, zelfs wanneer het niet-naleven niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Bij het beslissen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen. Indien het teruggeven van de opdracht niet mogelijk is, kan de accountant alternatieve maatregelen in overweging nemen, met inbegrip van het omschrijven van het niet-naleven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring.¹²

Het rapporteren over onderkende of vermoede niet-naleving

Het rapporteren aan regelgevende of toezichhoudende en met handhaving belaste instanties over het niet-naleven (Zie: Alinea 28)

- A19. De beroepsplicht van de accountant om informatie over zijn cliënten geheim te houden kan verhinderen dat de accountant aan een partij buiten de entiteit rapporteert omtrent onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving. De wettelijke verplichtingen van de accountant verschillen echter per rechtsgebied en er zijn bepaalde omstandigheden waarin de geheimhoudingsplicht terzijde kan worden gesteld door de wet, regelgeving of rechtscolleges. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant van een financiële instelling bovendien de wettelijke plicht om werkelijke of vermoede gevallen van het niet-naleven van wet- en regelgeving te rapporteren aan toezichhoudende instanties. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant tevens de plicht om afwijkingen aan de instanties te rapporteren in die gevallen waarin het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance, nalaten om corrigerende acties te ondernemen. De accountant kan het passend achten om juridisch advies te verkrijgen teneinde te bepalen wat de passende te ondernemen actie is.

¹² Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 8.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A20. Een accountant van de publieke sector kan de verplichting hebben om gevallen van het niet-naleven te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om over deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie

(Zie: Alinea 29)

A21. De documentatie van de accountant van de bevindingen omtrent onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:

- Kopieën van vastleggingen of documenten;
- Notulen van gevoerde gesprekken met het management, met degenen belast met governance of met partijen van buiten de entiteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 8
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 3
De rol van communicatie	4 - 7
Ingangsdatum	8
<i>Doelstellingen</i>	9
<i>Definities</i>	10
<i>Vereisten</i>	11 - 23
Degenen belast met governance	11 - 13
Aangelegenheden die gecommuniceerd moeten worden	14 - 17
Het communicatieproces	18 - 22
Documentatie	23
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A45
Degenen belast met governance	A1 - A8
Aangelegenheden die gecommuniceerd moeten worden	A9 - A27
Het communicatieproces	A28 - A44
Documentatie	A45

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en in Standaarden die betrekking hebben op de communicatie met degenen belast met governance

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van administratieve praktijken

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant te communiceren met degenen belast met governance in een controle van financiële overzichten. Hoewel deze Standaard van toepassing is ongeacht de governancestructuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing voor situaties waarin allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, alsmede voor beursgenoteerde entiteiten. Deze Standaard stelt geen vereisten vast met betrekking tot de communicatie van de accountant met het management of met de eigenaren van een entiteit tenzij die ook belast zijn met een toezichthoudende taak.
2. Deze Standaard is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar kan ook, voor zover noodzakelijk aangepast aan de omstandigheden, worden toegepast bij controles van andere historische financiële informatie wanneer degenen belast met governance een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie.
3. Het belang van effectieve wederzijdse communicatie in een controle van financiële overzichten onderkend, voorziet deze Standaard in een algemeen kader voor de communicatie van de accountant met degenen belast met governance en onderkent bepaalde specifieke aangelegenheden waarover aan degenen belast met governance moet worden gecommuniceerd. Aangelegenheden, die in aanvulling tot de vereisten van deze Standaard moeten worden gecommuniceerd, worden in andere Standaarden behandeld (Zie: Bijlage 1). In aanvulling hiertoe stelt Standaard 265¹ specifieke vereisten vast inzake het aan degenen belast met governance communiceren van significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft onderkend. De communicatie van overige aangelegenheden, alhoewel niet vereist op grond van deze of andere Standaarden, kan wel vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy. Niets in deze Standaard belet de accountant enige andere aangelegenheid aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A24-A27)

De rol van communicatie

4. Deze Standaard is in de eerste plaats gericht op het communiceren van de accountant met degenen belast met governance. Niettemin is effectieve wederzijdse communicatie belangrijk als hulpmiddel voor:

¹ Standaard 265, "Het Communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management".

- a. De accountant en degenen belast met governance bij het verwerven van inzicht in aangelegenheden die met de controle verband houden en bij het ontwikkelen van een constructieve relatie gericht op samenwerking. Deze relatie wordt ontwikkeld met inachtneming van de handhaving van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant;
 - b. De accountant bij het verkrijgen van informatie van degenen belast met governance die voor de controle relevant is. Degenen belast met governance kunnen de accountant bijvoorbeeld behulpzaam zijn bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, bij het onderkennen van passende bronnen voor controle-informatie en bij het verschaffen van informatie over specifieke transacties of gebeurtenissen; en
 - c. Degenen belast met governance bij het vervullen van hun verantwoordelijkheid voor het houden van toezicht op het proces van financiële verslaggeving, waardoor de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten worden gereduceerd.
5. Hoewel de accountant verantwoordelijk is voor het communiceren van aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, heeft het management ook een verantwoordelijkheid om aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan degenen belast met governance. Het communiceren door de accountant ontslaat het management niet van deze verantwoordelijkheid. Evenmin ontslaat het door het management aan degenen belast met governance communiceren van aangelegenheden die door de accountant moeten worden gecommuniceerd de accountant van zijn verplichting om deze zelf ook te communiceren. Het door het management communiceren van deze aangelegenheden kan echter van invloed zijn op de vorm of timing van de communicatie die door de accountant aan degenen belast met governance wordt gericht.
6. Het op duidelijke wijze communiceren van specifieke aangelegenheden die op grond van de Standaarden moeten worden gecommuniceerd vormt een integraal onderdeel van iedere controle. Standaarden vereisen echter van de accountant niet om werkzaamheden uit te voeren die specifiek gericht zijn op het onderkennen van eventuele andere aangelegenheden om te communiceren met degenen belast met governance.
7. Wet- of regelgeving kan het communiceren van de accountant met degenen belast met governance inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Zo kan wet- of regelgeving bijvoorbeeld een specifieke communicatie of een andere actie uitdrukkelijk verbieden die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een terzake gezaghebbende instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd. Onder bepaalde omstandigheden kunnen potentiële conflicten tussen de verplichtingen van de accountant met betrekking tot geheimhouding en die betreffende communicatie, complex van aard zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwogen om juridisch advies in te winnen.

Ingangsdatum

8. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen ².

Doelstellingen

9. De doelstellingen van de accountant zijn:
- a. Het duidelijk communiceren met degenen belast met governance over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede over een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle;
 - b. Het verkrijgen van voor de controle relevante informatie van degenen belast met governance ;
 - c. Het tijdig verschaffen aan degenen belast met governance van observaties die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
 - d. Het bevorderen van doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance.

Definities

10. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a. *Degenen belast met governance* – De persoon (personen) of organisatie(s), (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap), met verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitvoeren van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurorgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder. Zie de alinea's A1-A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governancestructuren
 - b. *Het management* – De persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of allen belast met governance tot het manage-

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

ment, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een raad van bestuur of een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

Degenen belast met governance

11. De accountant dient te bepalen wie de juiste persoon (personen) is (zijn) binnen de governance-structuur van de entiteit met wie hij moet communiceren. (Zie: Alinea A1-A4)

Het communiceren met een subgroep van degenen belast met governance

12. Indien de accountant met een subgroep van degenen belast met governance communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de accountant te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met het bestuursorgaan. (Zie: Alinea A5-A7)

Wanneer allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit

13. In bepaalde gevallen zijn allen belast met governance, betrokken bij het managen van de entiteit, bijvoorbeeld een klein bedrijf waar één eigenaar de entiteit bestuurt en niemand anders een toezichhoudende rol uitoefent. Indien aangelegenheden zijn vereist om op grond van deze Standaard te worden gecommuniceerd met een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens toezichhoudende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden gecommuniceerd met dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) hoedanigheid van toezichhouder. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in alinea 16(c). De accountant dient desalniettemin de zekerheid te verkrijgen dat de communicatie gericht aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden leidt tot het adequaat informeren van allen met wie de accountant in andere omstandigheden zou communiceren in hun governance hoedanigheid. (Zie: Alinea A8)

Aangelegenheden die gecommuniceerd moeten worden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten

14. De accountant dient zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de controle van financiële overzichten aan degenen belast met governance te communiceren, met inbegrip van het feit dat:

- a. Hij verantwoordelijk is voor het vormen en het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten die onder het toezicht van degenen belast met governance door het management zijn opgesteld; en
- b. De controle van de financiële overzichten het management of degenen belast met governance niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie: Alinea A9-A10)

De geplande reikwijdte en timing van de controle

- 15. De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A11-A15)

Specifieke bevindingen van de controle

- 16. De accountant dient de volgende aangelegenheden aan degenen belast met governance te communiceren: (Zie: Alinea A16)
 - a. De zienswijze van de accountant over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Indien van toepassing dient de accountant aan degenen belast met governance uit te leggen waarom hij een significante accounting praktijk, die aanvaardbaar is onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie: Alinea A17)
 - b. Significante problemen voor zover die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie: Alinea A18)
 - c. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit:
 - (i) Uit de controle voortkomende belangrijke aangelegenheden, voor zover die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie: Alinea A19)
 - (ii) Schriftelijke bevestigingen die de accountant heeft gevraagd; en
 - d. Andere uit de controle voortkomende aangelegenheden, die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A20).

Onafhankelijkheid van de accountant

17. In geval van beursgenoteerde entiteiten dient de accountant aan degenen belast met governance te communiceren:
- a. Een statement dat het opdrachtteam en personen binnen het kantoor voor zover passend, het kantoor, en, in voorkomend geval, de netwerkorganisaties hebben voldaan aan relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid; en
 - b.
 - (i) Alle relaties en andere aangelegenheden tussen het kantoor, de kantoren, netwerkorganisaties en de entiteit waarvan op grond van het professionele oordeel van de accountant verwacht kan worden dat zij consequenties hebben voor de onafhankelijkheid. Hierin dienen te zijn begrepen alle vergoedingen die gedurende de verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben in rekening zijn gebracht voor controlediensten en voor niet-controlediensten (non-audit services) die door het kantoor en de netwerkorganisaties zijn verleend aan de entiteit en aan de componenten waarop de entiteit controle uitoefent. Deze vergoedingen dienen op zodanige wijze in categorieën te worden ondergebracht dat die geschikt zijn om een hulpmiddel te vormen voor degenen belast met governance bij het beoordelen van het effect van de dienstverlening op de onafhankelijkheid van de accountant; en
 - (ii) De daarmee verband houdende waarborgen en maatregelen die zijn getroffen om de onderkende bedreigingen van de onafhankelijkheid weg te nemen dan wel deze tot een aanvaardbaar niveau te reduceren (Zie: Alinea A21-A23).

Het communicatieproces*Het tot stand brengen van het communicatieproces*

18. De accountant dient aan degenen belast met governance de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van communicaties te communiceren. (Zie: Alinea A28-A36)

Vormen van communicatie

19. De accountant dient schriftelijk met degenen belast met governance te communiceren over significante bevindingen uit de controle indien, op grond van het professionele oordeel van de accountant, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke communicaties hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die zich in de loop van de controle hebben voorgedaan. (Zie: Alinea A37-A39)

20. De accountant dient schriftelijk met degenen belast met governance te communiceren over de onafhankelijkheid van de accountant indien dit vereist is op grond van alinea 17.

Timing van communicatie

21. De accountant dient tijdig met degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A40-A41)

Het adequaat zijn van het communicatieproces

22. De accountant dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance adequaat is geweest voor het doel van de controle. Indien dat niet het geval is geweest, dient de accountant een evaluatie te maken van het effect, indien aanwezig, op zijn inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie: Alinea A42-A44)

Documentatie

23. Wanneer aangelegenheden, waarvan op grond van deze Standaard is vereist dat ze worden gecommuniceerd, mondeling worden gecommuniceerd, dient de accountant die in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn gecommuniceerd. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn gecommuniceerd dient de accountant een kopie van de communicatie te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie³. (Zie: Alinea A45)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Degenen belast met governance

(Zie: Alinea 11)

- A1. Governancestructuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit, waarbij ze invloeden weergeven zoals verschillende culturele en juridische achtergronden, alsmede van de omvang en de eigendomskenmerken. Bijvoorbeeld:
- In sommige rechtsgebieden bestaat een raad van toezicht (geheel of voornamelijk zonder leidinggevende taken) die wettelijk gescheiden is van een uitvoerende raad (met leiding-

³ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11, en alinea A6.

gevende taken (een dualistische (two-tier) structuur). In andere rechtsgebieden behoren zowel de toezichthoudende als de uitvoerende taken tot de wettelijke verantwoordelijkheid van één enkele of één geheel vormende raad (een monistische (one-tier) structuur);

- In sommige entiteiten bekleden degenen belast met governance posities die een integraal onderdeel vormen van de wettelijke structuur van de entiteit, bijvoorbeeld de directeuren van vennootschappen. In andere gevallen, zoals bijvoorbeeld voor bepaalde entiteiten binnen de overheid, is een instantie die geen deel uitmaakt van de entiteit belast met het governance;
- In sommige gevallen zijn van degenen belast met governance enkelen of allen betrokken bij het managen van de entiteit. In andere gevallen bestaan degenen belast met governance en het management uit verschillende personen;
- In sommige gevallen zijn degenen belast met governance verantwoordelijk voor het goedkeuren⁴ van de financiële overzichten van de entiteit (in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid).

A2. In de meeste entiteiten is governance een collectieve verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan, zoals een raad van bestuurders, een raad van toezicht, partners, eigenaren, een managementcomité, een raad van beheerders, bewindvoerders dan wel gelijkwaardige personen. In kleinere entiteiten is het echter mogelijk dat één persoon belast kan zijn met governance, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, wanneer er geen andere eigenaren zijn, dan wel één enkele bewindvoerder. Wanneer governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kan een subgroep zoals een auditcomité of zelfs een individu belast zijn met specifieke taken om het bestuursorgaan behulpzaam te zijn bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden. Als alternatief kan een subgroep of één enkele persoon specifieke bij wet vastgelegde verantwoordelijkheden dragen die verschillen van die van het bestuursorgaan.

A3. Een dergelijke diversiteit houdt in dat het niet mogelijk is om in deze Standaard voor alle controles de persoon (personen) te specificeren met wie de accountant specifieke aangelegenheden moet communiceren. Tevens is het mogelijk dat in sommige gevallen de juiste personen met wie zal worden gecommuniceerd niet goed zijn te identificeren aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, zoals bijvoorbeeld entiteiten waar de governancestructuur niet formeel is vastgelegd, zoals bij sommige familiebedrijven, sommige not for profit organisaties alsmede sommige entiteiten binnen de overheid. In dergelijke gevallen kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om met de opdrachtgevende partij te bespreken en overeen te komen met welke relevante persoon (personen) moet worden

⁴ Zoals uiteengezet in alinea A40 van Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten": 'het hebben van de verantwoordelijkheid voor het goedkeuren in deze context betekent het hebben van de bevoegdheid om vast te stellen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld'.

gecommuniceerd. Bij het beslissen over met wie moet worden gecommuniceerd is het inzicht van de accountant in de governancestructuur en de processen van een entiteit, dat is verworven in overeenstemming met Standaard 315⁵, relevant. De juiste persoon (personen) met wie wordt gecommuniceerd kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.

- A4. Standaard 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsaccountants aan degenen belast met governance moeten worden gecommuniceerd⁶. Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep, is (zijn) de juiste persoon (personen) met wie de accountant van het groepsonderdeel moet communiceren afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal groepsonderdelen dezelfde bedrijfsactiviteiten ontplooiën binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde administratieve praktijken hanteren. Wanneer degenen belast met governance van deze groepsonderdelen dezelfde zijn (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke raad van bestuurders) kan dubbel werk worden voorkomen door voor communicatiedoelinden deze groepsonderdelen gezamenlijk te behandelen.

Communiceren met een subgroep van degenen belast met governance (Zie: Alinea 12)

- A5. Wanneer de accountant overweegt om met een subgroep van degenen belast met governance te communiceren kan hij rekening houden met aangelegenheden als:
- De respectievelijke verantwoordelijkheden van deze subgroep en van het bestuursorgaan;
 - De aard van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd;
 - Relevante door wet of regelgeving gestelde eisen;
 - De vraag of deze subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de gecommuniceerde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de accountant nodig kan hebben.
- A6. In zijn beslissing of er een noodzaak bestaat om informatie volledig of in de vorm van een samenvatting aan het bestuursorgaan te communiceren kan de accountant worden beïnvloed door zijn beoordeling van de doeltreffendheid en passende wijze waarop deze subgroep relevante informatie met het bestuursorgaan communiceert. De accountant kan bij de overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden op expliciete wijze stellen dat hij zich, tenzij dit door wet- of regel-

⁵ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 32.

⁶ Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)", alinea 46-49.

geving niet is toegestaan, het recht voorbehoudt om op directe wijze met het bestuursorgaan te communiceren.

- A7. Auditcomités (of gelijksoortige subgroepen met andere namen) bestaan in veel rechtsgebieden. Hoewel de specifieke bevoegdheden en functies daarvan zouden kunnen verschillen, is communiceren met het auditcomité, in situaties waarin deze bestaat, een essentieel bestanddeel geworden van het communiceren van de accountant met degenen belast met governance. Goede beginselen van governance veronderstellen dat:
- De accountant zal worden uitgenodigd om regelmatig vergaderingen van het auditcomité bij te wonen;
 - De voorzitter van het auditcomité en, wanneer dit relevant is, de andere leden van het auditcomité regelmatig contact onderhouden met de accountant;
 - Het auditcomité ten minste eenmaal per jaar met de accountant zal vergaderen zonder de aanwezigheid van het management

Gevallen waarbij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit (Zie: Alinea 13)

- A8. In sommige situaties zijn allen belast met governance betrokken bij het managen van de entiteit en is het toepassen van de communicatievereisten aangepast om rekening te houden met deze situatie. In dergelijke gevallen kan het communiceren met de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden niet op adequate wijze informatie verschaffen aan allen met wie de accountant in andere omstandigheden in hun governance hoedanigheid zou communiceren. Wanneer bijvoorbeeld in een vennootschap alle bestuurders (bijvoorbeeld degene die verantwoordelijk is voor marketing) zijn betrokken bij het managen van de entiteit is het mogelijk dat sommige bestuurders zich niet bewust zijn van belangrijke aangelegenheden die met een andere bestuurder zijn besproken (bijvoorbeeld degene die verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten).

Aangelegenheden die gecommuniceerd moeten worden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten (Zie: Alinea 14)

- A9. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten worden dikwijls opgenomen in de opdrachtbevestiging of in een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst waarin de overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden vastgelegd. Het verstrekken van een kopie van deze opdrachtbevestiging of een andere geschikte vorm van een

schriftelijke overeenkomst aan degenen belast met governance kan een passende manier zijn om aan dit orgaan te communiceren over aangelegenheden zoals:

- De verantwoordelijkheden van de accountant voor het uitvoeren van de controle overeenkomstig de Standaarden, die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom behoren tot de aangelegenheden waarvan de Standaarden vereisen dat zij worden gecommuniceerd, belangrijke aangelegenheden die voortkomen uit de controle van de financiële overzichten en die relevant zijn voor degenen belast met governance om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verantwoording;
- Het feit dat de Standaarden niet vereisen dat de accountant specifieke werkzaamheden opzet gericht op het onderkennen van aanvullende aangelegenheden teneinde die aan degenen belast met governance te communiceren;
- Indien van toepassing, de verantwoordelijkheid van de accountant voor het communiceren van specifieke aangelegenheden die vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die van toepassing zijn op de opdracht, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy.

A10. Wet- of regelgeving, een overeenkomst met de entiteit dan wel aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn kunnen een ruimere communicatie met degenen belast met governance bepalen. Als voorbeelden zijn te noemen, (a) een overeenkomst met de entiteit kan bepalen dat specifieke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd wanneer zij aan het licht komen bij diensten anders dan de controle van financiële overzichten die worden verleend door een kantoor of een netwerkorganisatie; of (b) de opdracht van een accountant in de publieke sector kan bepalen dat aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd die onder de aandacht van de accountant komen als gevolg van andere werkzaamheden, zoals performance audits.

De geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie: Alinea 15)

- A11. Het communiceren met betrekking tot de geplande reikwijdte en timing van de controle kan:
- a. Een hulpmiddel vormen voor degenen belast met governance bij het beter begrijpen van de gevolgen van het werk van de accountant, bij het bespreken met de accountant van issues inzake risico en het concept van materialiteit, alsmede bij het onderkennen van gebieden waarop dit orgaan aan de accountant kan vragen om aanvullende werkzaamheden te verrichten; en
 - b. Een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het beter begrijpen van de entiteit en haar omgeving.

A12. Voorzichtigheid is geboden wanneer aan degenen belast met governance wordt gecommuniceerd over de geplande reikwijdte en timing van de controle om aan de doeltreffendheid van de controle geen afbreuk te doen, met name wanneer sommige of allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit. Het communiceren over de aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden kan bijvoorbeeld de doeltreffendheid van deze werkzaamheden beperken door ze te voorspelbaar te maken.

A13. Aangelegenheden die worden gecommuniceerd kunnen omvatten:

- De wijze waarop de accountant voorstelt om in te spelen op de significante risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten;
- De benadering door de accountant van de interne beheersing die relevant is voor de controle;
- Het toepassen van het concept materialiteit in de context van een controle⁷.

A14. Andere planningsaangelegenheden waarvan het passend kan zijn deze met degenen belast met governance te bespreken omvatten:

- Wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, de mate waarin de accountant gebruik zal maken van de werkzaamheden van de interne auditafdeling, alsmede de manier waarop de externe en interne auditors het beste kunnen samenwerken op een constructieve en elkaar aanvullende wijze;
- De gezichtspunten van degenen belast met governance inzake:
 - De juiste persoon (personen) binnen de governancestructuur met wie moet worden gecommuniceerd;
 - De verdeling van de verantwoordelijkheden tussen degenen belast met governance en het management;
 - De doelstellingen en strategieën van de entiteit, alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang;
 - Aangelegenheden waarvan degenen belast met governance van mening zijn dat zij specifieke aandacht tijdens de controle vereisen, alsmede elk gebied waarvan dit orgaan vraagt dat daarop aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
 - Significante communicaties met regelgevers of toezichhouders;

⁷ Standaard 320, "Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle".

- Andere aangelegenheden waarvan degenen belast met governance van mening zijn dat deze van invloed zijn op de controle van de financiële overzichten;
- De houding, het bewustzijn en de acties van degenen belast met governance met betrekking tot:
 - a. De interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan binnen de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop degenen belast met governance toezicht houden op de effectiviteit van de interne beheersing, en
 - b. Het ontdekken van fraude of de mogelijkheid van fraude;
- De acties van degenen belast met governance die inspelen op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, toepassingen van corporate governance, regels inzake beursnoteringen, alsmede daaraan gerelateerde aangelegenheden;
- De antwoorden van degenen belast met governance op de voorgaande communicaties gevoerd met de accountant.

A15. Hoewel het communiceren met degenen belast met governance een hulpmiddel voor de accountant kan vormen bij het plannen van de reikwijdte en timing van de controle, brengt zij geen verandering aan in de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant om de algehele controleaanpak voor de opdracht en het controleprogramma vast te stellen, met inbegrip van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Significante bevindingen uit de controle (Zie: Alinea 16)

A16. Het communiceren van bevindingen uit de controle kan het vragen van verdere informatie van degenen belast met governance inhouden teneinde de verkregen controle-informatie te completeren. De accountant kan bijvoorbeeld vaststellen dat degenen belast met governance hetzelfde inzicht hebben als de accountant in de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op specifieke transacties en gebeurtenissen.

Significante kwalitatieve aspecten van administratieve praktijken (Zie: Alinea 16 (a))

A17. Stelsels inzake financiële verslaggeving geven de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede standpunten met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Een open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit kan mede betrekking hebben op opmerkingen over de aanvaardbaarheid van

significante administratieve praktijken. Bijlage 2 benoemt de aangelegenheden die deel kunnen uitmaken van deze communicatie.

Van belang zijnde problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan (Zie: Alinea 16 (b)).

A18. Van belang zijnde problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan kunnen aangelegenheden inhouden zoals:

- Significante vertragingen in het verschaffen van vereiste informatie door het management;
- Een onnodig korte tijd waarin de controle moet worden afgerond;
- Een uitgebreide onverwachte inspanning die is vereist om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen;
- Het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie;
- Beperkingen die door het management aan de accountant worden opgelegd;
- Het niet bereid zijn van het management, wanneer daarom wordt gevraagd, tot het maken of uitbreiden van zijn inschatting van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen.

In sommige situaties kunnen dergelijke problemen een beperking in de uitvoering van de controle vormen die leidt tot een aanpassing van het oordeel van de accountant⁸.

Belangrijke aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest (Zie: Alinea 16(c)(i))

A19. Belangrijke aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest kunnen aangelegenheden inhouden zoals:

- Zakelijke omstandigheden die de activiteiten van de entiteit beïnvloeden, alsmede business-plannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico's van een afwijking van materieel belang;
- Bezorgdheid over het raadplegen door het management van andere accountants inzake aangelegenheden op het gebied van financiële verslaggeving en controle;
- Besprekingen of correspondentie in samenhang met het verstrekken van de eerste of doorlopende opdracht aan de accountant betrekking hebbend op de administratieve praktijken, op het toepassen van controlestandaarden dan wel op vergoedingen met betrekking tot controle-, en andere verleende diensten.

⁸ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Andere belangrijke aangelegenheden die relevant zijn voor het proces van financiële verslaggeving (Zie: Alinea 16(d))

A20. Andere belangrijke aangelegenheden die voortkomen uit de controle en die direct relevant zijn voor degenen belast met governance bij het toezicht houden op het proces van financiële verslaggeving kunnen aangelegenheden inhouden zoals van materieel belang zijnde onjuiste weergaven van feiten dan wel van materieel belang zijnde inconsistenties in informatie die is bijgevoegd bij de gecontroleerde financiële overzichten die gecorrigeerd zijn.

Onafhankelijkheid van de accountant (Zie: Alinea 17)

A21. Van de accountant wordt vereist om relevante ethische voorschriften na te leven, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften, die betrekking hebben op de opdracht inzake de controle van financiële overzichten ⁹.

A22. De verhoudingen en andere aangelegenheden, alsmede de waarborgen die moeten worden gecommuniceerd, zijn afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, maar hebben in het algemeen betrekking op:

- a. Bedreigingen van de onafhankelijkheid die kunnen worden onderverdeeld in: bedreiging als gevolg van eigenbelang, bedreiging als gevolg van zelftoetsing, bedreiging als gevolg van belangenbehartiging, bedreiging als gevolg van vertrouwdschap en bedreiging als gevolg van intimidatie; en
- b. Waarborgen tot stand gebracht door het beroep, door wet- of regelgeving, waarborgen binnen de entiteit en waarborgen binnen de systemen en procedures van het kantoor zelf.

De communicatie die is vereist op grond van alinea 17(a) kan tevens een onbewuste schending van de ethische voorschriften omvatten in het geval deze betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de accountant, alsmede iedere ondernomen of voorgestelde actie ter correctie daarvan.

A23. De communicatievereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant die van toepassing zijn in geval van beursgenoteerde entiteiten kunnen ook relevant zijn in het geval van bepaalde andere entiteiten, met name die entiteiten die van openbaar belang kunnen zijn

⁹ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 14.

omdat zij, als gevolg van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun juridische vorm een wijdverbreide kring van belanghebbenden hebben. Voorbeelden van entiteiten die niet beursgenoteerd zijn maar waarbij communicatie over de onafhankelijkheid van de accountant passend kan zijn, omvatten entiteiten in de publieke sector, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen. Aan de andere kant kunnen er situaties bestaan waar de communicatie over de onafhankelijkheid niet relevant is, bijvoorbeeld wanneer allen belast met governance op grond van hun leidinggevende activiteiten zijn geïnformeerd over de betrokken feiten. Dit is met name waarschijnlijk wanneer de entiteit wordt bestuurd door de eigenaar, alsmede wanneer het kantoor van de accountant en de kantoren en netwerkorganisaties weinig betrokkenheid hebben bij de entiteit naast de controle van de financiële overzichten.

Bijkomende aangelegenheden (Zie: Alinea 3)

- A24. Het toezicht op het management uitgeoefend door degenen belast met governance omvat het zeker stellen dat de entiteit een interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en doelmatigheid van haar activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.
- A25. De accountant kan zich bewust worden van aanvullende aangelegenheden die niet noodzakelijkerwijze verband houden met het toezicht op het proces van financiële verslaggeving maar die niettemin waarschijnlijk significant zullen zijn voor de verantwoordelijkheden van degenen belast met governance bij het toezicht houden op de strategische aansturing van de entiteit of op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording over haar activiteiten. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld significante issues inzake governancestructuren en processen inhouden, alsmede van belang zijnde beslissingen of acties door het senior management waarvoor de passende autorisatie ontbreekt.
- A26. Bij het bepalen of aanvullende aangelegenheden worden gecommuniceerd aan degenen belast met governance kan de accountant dit soort aangelegenheden waarvan hij zich bewust wordt, bespreken met het management op het juiste niveau van verantwoordelijkheid, tenzij het niet passend is om dit in de gegeven omstandigheden te doen.
- A27. Indien een aanvullende aangelegenheid wordt gecommuniceerd kan het voor de accountant passend zijn degenen belast met governance ervan bewust te maken dat:
- a. Het onderkennen en communiceren van dergelijke aangelegenheden ondergeschikt is aan het doel van de controle, met name het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten;
 - b. Er geen andere werkzaamheden werden uitgevoerd met betrekking tot deze aangelegenheid dan die werkzaamheden die noodzakelijk waren om een oordeel over de financiële overzichten te vormen; en

- c. Er geen werkzaamheden werden uitgevoerd om vast te stellen of vergelijkbare aangelegenheden bestaan.

Het communicatieproces

Het instellen van het communicatieproces (Zie: Alinea 18)

- A28. Het op duidelijke wijze communiceren over de verantwoordelijkheden van de accountant, over de geplande reikwijdte en timing van de controle, alsmede over de verwachte algemene inhoud van de communicaties vormt een hulpmiddel bij het leggen van de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie.
- A29. Aangelegenheden die eveneens een bijdrage kunnen leveren aan een effectieve wederzijdse communicatie omvatten een bespreking van:
- Het doel van de communicatie. Wanneer het doel duidelijk is, zijn de accountant en degenen belast met governance in een betere positie om hetzelfde begrip te hebben van relevante issues en van te verwachten acties die uit het communicatieproces voortkomen;
 - De vorm waarin de communicatie zal plaatsvinden;
 - Het lid (de leden) van het controleteam en van degenen belast met governance die over specifieke aangelegenheden zullen communiceren;
 - De verwachting van de accountant dat de communicatie wederzijds zal zijn en dat degenen belast met governance die aangelegenheden die zij voor de controle als relevant beschouwen aan de accountant zullen communiceren, bijvoorbeeld de strategische beslissingen die op significante wijze van invloed kunnen zijn op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, het vermoeden of ontdekken van fraude, en de bezorgdheid over de integriteit of competenties van het senior management;
 - Het te volgen proces van actie ondernemen en terugrapporteren inzake aangelegenheden waarover door de accountant is gecommuniceerd;
 - Het te volgen proces van actie ondernemen en terugrapporteren inzake aangelegenheden waarover door degenen belast met governance is gecommuniceerd.
- A30. Het communicatieproces zal afhangen van de omstandigheden, met inbegrip van de omvang en de governancestructuur van de entiteit, van de wijze waarop degenen belast met governance opereren, alsmede van de visie van de accountant op de significantie van aangelegenheden die moeten worden gecommuniceerd. Problemen bij het opzetten van een effectieve wederzijdse communicatie kunnen erop wijzen dat de communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance niet adequaat is voor het doel van de controle (Zie Alinea A44).

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A31. In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met degenen belast met governance dan in het geval van beursgenoteerde of grotere entiteiten.

Communicatie met het management

- A32. Veel aangelegenheden kunnen met het management worden besproken tijdens het normale verloop van de controle, met inbegrip van aangelegenheden die zijn vereist op grond van deze Standaard om te worden gecommuniceerd aan degenen belast met governance. Dergelijke besprekingen houden rekening met de leidinggevende verantwoordelijkheid van het management voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit en met name met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.
- A33. Voordat aangelegenheden worden gecommuniceerd aan degenen belast met governance kan de accountant deze met het management bespreken, tenzij dit niet passend is. Het kan bijvoorbeeld niet passend zijn vragen over de competenties en de integriteit van het management te bespreken met het management zelf. Naast het recht doen aan de uitvoerende verantwoordelijkheid van het management kunnen deze voorafgaande besprekingen duidelijkheid verschaffen over bepaalde feiten en issues en geven zij het management de gelegenheid tot het verschaffen van verdere informatie en uitleg. Op gelijksoortige wijze kan de accountant, wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, aangelegenheden met de interne auditor bespreken alvorens die aan degenen belast met governance te communiceren.

Communicatie met derden

- A34. Degenen belast met governance kunnen kopieën van een schriftelijke communicatie van de accountant wensen te verstrekken aan derden, bijvoorbeeld aan bankiers of aan bepaalde regelgevende of toezichthoudende instanties. In sommige gevallen kan het verstrekken van deze informatie aan derden onwettig of anderszins onjuist zijn. Wanneer een schriftelijke communicatie die is opgesteld ten behoeve van degenen belast met governance aan derden wordt verstrekt, kan het in de gegeven omstandigheden belangrijk zijn dat deze derden ervan op de hoogte worden gesteld dat die communicatie niet ten behoeve van hen werd opgesteld door bijvoorbeeld in de schriftelijke communicaties gericht aan degenen belast met governance op te nemen:
- Dat de communicatie is opgesteld om alleen door degenen belast met governance te worden gebruikt en, voor zover van toepassing, door het management op groepsniveau en door de accountant van de groep, alsmede dat daarop niet moet worden gesteund door derden;
 - Dat door de accountant geen verantwoordelijkheid wordt erkend ten opzichte van derden; en

- c. Alle beperkingen inzake het verstrekken van informatie of het ter beschikking stellen daarvan aan derden.

A35. In sommige rechtsgebieden kan de accountant, op grond van (vormen van) wet- of regelgeving, worden vereist dat hij bijvoorbeeld:

- Een regelgevende of toezichhoudende of handhavende instantie op de hoogte stelt van bepaalde aangelegenheden die hij aan degenen belast met governance heeft gecommuniceerd. In sommige landen heeft de accountant bijvoorbeeld de plicht om afwijkingen te rapporteren aan bepaalde instanties wanneer het management en degenen belast met governance geen acties ondernemen om deze te corrigeren;
- Kopieën van bepaalde ten behoeve van degenen belast met governance opgestelde rapportages overlegt aan relevante regelgevende of toezichhoudende of financierende instanties, dan wel aan andere instanties zoals een centrale instantie in het geval van bepaalde entiteiten in de publieke sector; of
- Ten behoeve van degenen belast met governance opgestelde rapporten openbaar maakt

A36. Tenzij het op grond van wet- of regelgeving is vereist een kopie te verstrekken aan derden van de ten behoeve van degenen belast met governance opgestelde schriftelijke communicatie van de accountant, kan de accountant een voorafgaande toestemming nodig hebben van degenen belast met governance alvorens dit te doen.

Vormen van communicatie (Zie: Alinea 19-20)

A37. Effectieve communicatie kan mede bestaan uit gestructureerde presentaties, schriftelijke rapportages als minder gestructureerde communicaties, met inbegrip van de gevoerde besprekingen. De accountant kan andere dan in de alinea's 19 en 20 genoemde aangelegenheden op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze communiceren. Schriftelijke communicaties kunnen mede omvatten een opdrachtbevestiging die aan degenen belast met governance is verstrekt.

A38. In aanvulling op de significantie van een specifieke aangelegenheid kan de vorm van communiceren (bijvoorbeeld de vraag of op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze moet worden gecommuniceerd, de mate waarin details en samenvattingen in de communicatie worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd) worden beïnvloed door factoren als:

- De vraag of de aangelegenheid naar tevredenheid is opgelost;

- De vraag of het management de aangelegenheid al eerder heeft gecommuniceerd;
- De omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de entiteit;
- In het geval van een controle van financiële overzichten voor specifieke doeleinden, de vraag of de accountant ook de financiële overzichten voor algemene doeleinden controleert;
- De door de wetgeving gestelde eisen. In bepaalde rechtsgebieden is een schriftelijke communicatie gericht aan degenen belast met governance vereist in een door de lokale wetgeving voorgeschreven vorm;
- De verwachtingen van degenen belast met governance, met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of te voeren communicaties met de accountant;
- Het aantal doorlopende contacten en gesprekken die de accountant met degenen belast met governance heeft;
- De vraag of er significante wijzigingen zijn geweest in het lidmaatschap van een bestuursorgaan.

A39. Wanneer een belangrijke aangelegenheid wordt besproken met één individueel lid van degenen belast met governance, bijvoorbeeld met de voorzitter van het auditcomité, kan het voor de accountant passend zijn deze aangelegenheid in latere communicaties samen te vatten zodat allen belast met governance over volledige en afgewogen informatie beschikken

Timing van de communicaties (Zie: Alinea 21)

A40. De juiste timing voor communicaties zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en de aard van de aangelegenheid, alsmede de acties die naar verwachting door degenen belast met governance moeten worden genomen. Als voorbeelden zijn te noemen:

- Communicaties met betrekking tot aangelegenheden inzake de planning kunnen vaak in een vroegtijdig stadium van de controleopdracht plaatsvinden en kunnen, in het geval van een initiële opdracht, plaatsvinden als onderdeel van het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden;
- Het kan passend zijn een van belang zijnde moeilijkheid die zich tijdens de controle voordoet zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is te communiceren indien degenen belast met governance in staat zijn de accountant behulpzaam te zijn bij het vinden van een oplossing voor de moeilijkheid, of indien dit waarschijnlijk leidt tot een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring. Op vergelijkbare wijze kan de accountant zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan degenen belast met governance mondeling communiceren over significante te-

kortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft onderkend voorafgaand aan de schriftelijke communicatie daarvan zoals op grond van Standaard 265¹⁰ is vereist;

- Communicaties met betrekking tot onafhankelijkheid kunnen passend zijn in alle gevallen waarin significante oordeelsvormingen plaatsvinden inzake bedreigingen van de onafhankelijkheid en inzake de daarmee samenhangende waarborgen, bijvoorbeeld bij het aanvragen van een opdracht tot het verlenen van niet op controle gerichte diensten, alsmede bij een slotbespreking. Een slotbespreking kan ook een juist moment zijn voor het communiceren van bevindingen uit de controle, met inbegrip van het standpunt van de accountant over de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit;
- Bij het controleren van zowel financiële overzichten voor algemene doeleinden als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kan het passend zijn om de timing van de communicaties op elkaar af te stemmen.

A41. Andere factoren die relevant kunnen zijn voor de timing van de communicaties omvatten:

- De omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de gecontroleerde entiteit;
- Elke wettelijke verplichting tot het binnen een voorgeschreven tijdsbestek communiceren van bepaalde aangelegenheden;
- De verwachtingen van degenen belast met governance, met inbegrip van afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of periodieke communicatie met de accountant;
- Het tijdstip waarop de accountant bepaalde aangelegenheden onderkent. Zo is het mogelijk dat de accountant bijvoorbeeld niet in staat is om een specifieke aangelegenheid (zoals het niet naleven van een wettelijke bepaling) tijdig te onderkennen ten behoeve van het nemen van preventieve maatregelen, maar de communicatie van deze aangelegenheid kan het mogelijk maken dat acties tot verbetering worden ondernomen.

Het adequaat zijn van het communicatieproces (Zie: Alinea 22)

A42. De accountant hoeft geen specifieke werkzaamheden op te zetten die bijdragen aan de evaluatie van de wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance; deze evaluatie kan worden gebaseerd op observaties die voortkomen uit voor andere doeleinden uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dergelijke observaties kunnen de volgende aangelegenheden inhouden:

¹⁰ Standaard 265, alinea's 9 en A14.

- De geschiktheid en tijdigheid van acties die door degenen belast met governance worden genomen teneinde in te spelen op aangelegenheden die door de accountant naar voren zijn gebracht. Wanneer bij eerdere communicaties naar voren gebrachte belangrijke aangelegenheden niet op doeltreffende wijze zijn afgehandeld kan het voor de accountant passend zijn om na te vragen waarom geen passende maatregelen zijn getroffen, alsmede te overwegen om dit punt opnieuw naar voren te brengen. Dit voorkomt het risico dat de indruk wordt gewekt dat de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant is afgehandeld of niet langer belangrijk is;
- De klaarblijkelijke openheid van degenen belast met governance in hun communicatie met de accountant;
- De bereidheid en hoedanigheid van degenen belast met governance om met de accountant te vergaderen zonder de aanwezigheid van het management
- De klaarblijkelijke mogelijkheid van degenen belast met governance om de door de accountant naar voren gebrachte aangelegenheden volledig te begrijpen, zoals bijvoorbeeld de mate waarin degenen belast met governance issues onderzoeken alsmede de aan hen gedane aanbevelingen ter discussie stellen;
- Problemen bij het verkrijgen van hetzelfde begrip met degenen belast met governance over de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van communicaties;
- Wanneer alle of sommige van degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, hun klaarblijkelijk bewustzijn van de wijze waarop met de accountant besproken aangelegenheden van invloed zijn op zowel verantwoordelijkheden inzake governance in de brede betekenis van het woord als hun leidinggevende verantwoordelijkheden;
- De vraag of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance voldoet aan de op grond van wet- en regelgeving van toepassing zijnde gestelde eisen.

A43. Zoals genoemd in alinea 4 is wederzijdse communicatie een hulpmiddel voor zowel de accountant als degenen belast met governance. Verder onderkent Standaard 315 de betrokkenheid van degenen belast met governance, met inbegrip van de interactie met de interne audit afdeling, indien aanwezig, en met de externe accountants als een element van de interne beheersomgeving van de entiteit¹¹. Het op niet adequate wijze wederzijds communiceren kan wijzen op een onbevredigende interne beheersomgeving en kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang. Tevens bestaat het risico dat de accountant mogelijk voldoende en geschikte controle-informatie niet heeft verkregen om een oordeel te vormen over de financiële overzichten.

¹¹ Standaard 315, alinea A70.

A44. Indien wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance niet adequaat is en deze situatie niet kan worden opgelost kan de accountant acties ondernemen zoals:

- Het aanpassen van het oordeel in de controleverklaring op basis van een beperking in de uitvoering van de controle;
- Het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- Het communiceren met derden (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder), dan wel met een ten aanzien van de entiteit externe instantie met een hoger niveau van verantwoordelijkheid binnen de governancestructuur, zoals de eigenaren van een bedrijf (bijvoorbeeld aandeelhouders tijdens een algemene vergadering) of in de publieke sector met de verantwoordelijke minister in de regering dan wel het parlement;
- Het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Documentatie

(Zie : Alinea 23)

A45. Documentatie van mondelinge communicatie kan onder meer bestaan uit een kopie van de notulen die zijn opgesteld door de entiteit en die als onderdeel van de controledocumentatie wordt bewaard in het geval deze notulen een passende vastlegging zijn van de communicatie.

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en in Standaarden die betrekking hebben op de communicatie met degenen belast met governance

(Zie: Alinea 3)

Deze bijlage duidt de artikelen in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹² en alinea's in Standaarden die in werking treden voor controles van financiële overzichten over perioden eindigend op of na 15 december 2010 die het communiceren van specifieke aangelegenheden aan degenen belast met governance vereisen. Deze opsomming kan het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden niet vervangen.

- Verordening accountantsorganisaties Artikel 6a respectievelijk Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten Artikel 11b;
- Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" – alinea's 21, 38(c)(i) en 40-42;
- Standaard 250, "Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten" – alinea's 14, 19 en 22-24;
- Standaard 265, "Communicatie van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management" – alinea 9;
- Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen" – alinea's 12-13;
- Standaard 505, "Externe confirmaties" - alinea 9;
- Standaard 510, "Initiele controleopdrachten – Openingsaldi" – alinea 7;
- Standaard 550, "Verbonden partijen" – alinea 27;
- Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode" – alinea's 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) en 17;
- Standaard 570, "Continuïteit" – alinea 23;
- Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)" – alinea 49;
- Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant" – alinea's 12, 14, 19(a) en 28;
- Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant" – alinea 9;
- Standaard 710, "Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten" – alinea 18;
- Standaard 720, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen" – alinea's 10, 13 en 16.

¹² Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van administratieve praktijken

(Zie: Alinea 16(a), A17)

De communicatie die op grond van alinea 16(a) is vereist en die in alinea A17 behandeld is, kan aangelegenheden inhouden als:

Grondslagen voor financiële verslaggeving

- De geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving in de specifieke omstandigheden van de entiteit, rekening houdend met de noodzaak om de kosten van het verschaffen van informatie af te wegen ten opzichte van de waarschijnlijke baten voor de gebruikers van financiële overzichten van de entiteit. In de gevallen waar er aanvaardbare alternatieve grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan kan de communicatie onder meer inhouden zowel het onderkennen van items in de financiële overzichten die worden beïnvloed door de keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving als informatie over de grondslagen voor financiële verslaggeving die door soortgelijke entiteiten worden gehanteerd;
- De initiële keuze inzake significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de latere wijzigingen daarin, met inbegrip van het toepassen van nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving. De communicatie kan inhouden: de invloed van de timing en van de methode van het toepassen van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving op het huidige en toekomstige resultaat van de entiteit, alsmede de timing van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving in relatie tot verwachte nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving;
- De invloed van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op omstreken of opkomende gebieden (of op die gebieden die uniek zijn voor een sector, met name in het geval er een gebrek is aan gezaghebbende leidraden of eensgezindheid);
- Het effect van het moment waarop transacties worden uitgevoerd op de verslagperiode waarin zij worden geboekt.

Schattingen

- Voor items waarvoor schattingen significant zijn, de in Standaard 540¹³ besproken issues, die bijvoorbeeld inhouden:
 - De onderkenning van schattingen door het management;
 - Het proces van het management voor het maken van schattingen;
 - Risico's van een afwijking van materieel belang;

¹³ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop."

- Indicatoren voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management;
- Informatie verstrekt in de financiële overzichten over schattingsonzekerheid.

In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

- De betrokken issues, alsmede de daarop betrekking hebbende standpunten, bij het formuleren van bijzonder gevoelige in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen over opbrengstverantwoording, beloningen, continuïteit, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en issues inzake voorwaardelijke gebeurtenissen);
- De algehele neutraliteit, consistentie en duidelijkheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Verwante aangelegenheden

- Het mogelijke effect op de financiële overzichten van significante risico's, het onderhevig zijn aan risico's en onzekerheden, zoals lopende rechtszaken, waarover in de financiële overzichten een toelichting wordt opgenomen;
- De mate waarin de financiële overzichten worden beïnvloed door ongebruikelijke transacties, met inbegrip van eenmalige bedragen die in de verslagperiode zijn verwerkt, alsmede de mate waarin dergelijke transacties afzonderlijk in de financiële overzichten worden toegelicht;
- De factoren die van invloed zijn op de boekwaarden van de activa en passiva, met inbegrip van de grondslagen voor het bepalen van de aan de materiële en immateriële activa toegekende economische levensduur. In de communicatie kan uitleg worden gegeven over de wijze waarop factoren die van invloed zijn op de boekwaarden worden gekozen en over de wijze waarop alternatieve keuzes de financiële overzichten zouden hebben beïnvloed;
- Het selectief corrigeren van afwijkingen, bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die een verhoging van het gerapporteerde resultaat tot gevolg hebben, maar niet van afwijkingen die een verlaging van het gerapporteerde resultaat tot gevolg hebben.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 11
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A30
Vaststellen of tekortkomingen in de interne beheersing onderkend zijn	A1 - A4
Significante tekortkomingen in de interne beheersing	A5 - A11
Communicatie van tekortkomingen in de interne beheersing	A12 - A30

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing¹ die hij in een controle van financiële overzichten heeft onderkend, op passende wijze te communiceren aan degenen belast met governance en het management. Deze Standaard legt aan de accountant geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne beheersing en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in de Standaard 315 en Standaard 330² omschreven zijn. Standaard 260³ stelt verdere vereisten vast en geeft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om met degenen belast met governance te communiceren in relatie tot de controle.
2. Van de accountant wordt vereist om inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang.⁴ Bij het maken van dergelijke risico-inschattingen dient de accountant de interne beheersing in aanmerking te nemen, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die passend zijn in de omstandigheden, maar die niet bedoeld zijn om een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen. De accountant kan tekortkomingen in de interne beheersing niet alleen tijdens dit risico-inschattingsproces maar ook in elk ander stadium van de controle onderkennen. Deze Standaard specificeert welke onderkende tekortkomingen de accountant verplicht is aan degenen belast met governance en het management te communiceren.
3. Niets in deze Standaard verhindert de accountant om de door de accountant tijdens de controle onderkende andere aangelegenheden omtrent de interne beheersing te communiceren aan degenen belast met governance en aan het management.

Ingangsdatum

4. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*⁵.

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea's 4 en 12.

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance".

⁴ Standaard 315, alinea 12. Alinea's A60 t/m A65 geven leidraden over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

⁵ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

5. De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan degenen belast met governance en aan het management te communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft onderkend tijdens de controle en die op grond van het professionele oordeel van de accountant voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen.

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Tekortkoming in de interne beheersing* – Deze bestaat indien:
 - (i) Een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of operationeel is dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren; of
 - (ii) Een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren.
 - b. *Significante tekortkoming in de interne beheersing* – Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van degenen belast met governance te verdienen. (Zie: Alinea A5)

Vereisten

7. De accountant dient vast te stellen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend. (Zie: Alinea A1-A4)
8. Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend, dient de accountant te bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of deze hetzij individueel hetzij in combinatie significante tekortkomingen vormen. (Zie: Alinea A5-A11)
9. De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft onderkend, tijdig schriftelijk aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A12-A18, A27)

10. De accountant dient tevens tijdig aan het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau te communiceren: (Zie: Alinea A19, A27)
 - a. Schriftelijk, significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft gecommuniceerd of voornemens is te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij het niet passend zou zijn in de omstandigheden om dit rechtstreeks aan het management te communiceren; en (Zie: Alinea A14, A20-A21)
 - b. Andere tijdens de controle onderkende tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn gecommuniceerd en die, op grond van het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen. (Zie: Alinea A22-A26)

11. De accountant dient in de schriftelijke communicatie over significante tekortkomingen in de interne beheersing op te nemen:
 - a. Een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie: Alinea A28)
 - b. Voldoende informatie om degenen belast met governance en het management inzicht in de context van de communicatie te verschaffen. De accountant dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie: Alinea A29-A30)
 - (i) Het doel van de controle was dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
 - (ii) De controle het in overweging nemen van de interne beheersing die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten omvatte, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die in de omstandigheden passend zijn, maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de werking van de interne beheersing; en
 - (iii) De aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd beperkt zijn tot die tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft onderkend en waarvoor de accountant tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om te verdienen te worden gerapporteerd aan degenen belast met governance.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Vaststellen of tekortkomingen in de interne beheersing onderkend zijn

(Zie: Alinea 7)

- A1. Bij het vaststellen of de accountant één of meerdere tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend is het mogelijk dat de accountant de relevante feiten en omstandigheden van zijn bevindingen bespreekt met het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau. Deze bespreking verschaft de accountant de gelegenheid om het management tijdig attent te maken op tekortkomingen waarvan het management zich mogelijk niet eerder bewust was. Het niveau van management waarop het juist is om de bevindingen te bespreken is dat niveau dat bekend is met het betrokken gebied van de interne beheersing en dat de bevoegdheid heeft om corrigerende maatregelen te nemen tegen alle onderkende tekortkomingen in de interne beheersing. In sommige omstandigheden is het mogelijk dat het niet passend is voor de accountant om de bevindingen van de accountant rechtstreeks met het management te bespreken, bijvoorbeeld indien de bevindingen de integriteit of competentie van het management in twijfel trekken (Zie: Alinea A2o).
- A2. Bij het bespreken met het management van de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant kan de accountant andere relevante informatie verkrijgen voor verdere overweging, zoals:
- Het inzicht dat het management heeft van de feitelijke of vermoede oorzaken van de tekortkomingen;
 - Uitzonderingen die voortkomen uit de tekortkomingen die het management mogelijk heeft opgemerkt, bijvoorbeeld afwijkingen die niet door de relevante beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatietechnologie (IT controls) voorkomen zijn;
 - Een voorlopige indicatie van de wijze van inspelen door het management op de bevindingen.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A3. Alhoewel de onderliggende concepten voor interne beheersingsmaatregelen in kleinere entiteiten waarschijnlijk gelijksoortig zijn aan die van grotere entiteiten, zal de mate van formaliteit waarmee deze worden toegepast verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten tot de bevinding komen dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig zijn vanwege interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen te verrichten, een doeltreffende interne beheersing over belangrijke rekeningsaldi en transacties

oplevert, waardoor de noodzaak tot meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten kleiner wordt of verdwijnt.

- A4. Ook hebben kleinere entiteiten vaak minder werknemers, hetgeen de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is kan beperken. In een kleine entiteit waarvan de bestuurder tevens eigenaar is, is het evenwel mogelijk dat de eigenaar-bestuurder effectiever toezicht houdt dan in een grotere entiteit. Deze verhoogde vorm van toezicht van het management dient te worden afgewogen tegen de grotere mogelijkheid van het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen.

Significante tekortkomingen in de interne beheersing

(Zie: Alinea 6(b), 8)

- A5. De significantie van een tekortkoming of van een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing hangt niet alleen af van de vraag of een afwijking echt heeft plaatsgevonden, maar ook van de waarschijnlijkheid dat een afwijking zou kunnen plaatsvinden, alsmede van de potentiële orde van grootte van de afwijking. Significante tekortkomingen kunnen daarom bestaan, zelfs als de accountant gedurende de controle geen afwijkingen heeft onderkend.
- A6. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen of een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing een significante tekortkoming vormt, omvatten:
- De waarschijnlijkheid dat de tekortkomingen in de toekomst zullen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten;
 - De vatbaarheid van het betreffende actief of passief voor verlies of fraude;
 - De subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen van reële waarde;
 - De bedragen in de financiële overzichten die blootgesteld zijn aan de tekortkomingen;
 - Het volume van activiteiten die hebben plaatsgevonden of zouden kunnen plaatsvinden in het rekeningsaldo of de transactiestroom die blootgesteld zijn aan de tekortkoming of tekortkomingen;
 - Het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving, bijvoorbeeld:
 - Algemene interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren (zoals door het management uitgeoefend toezicht);
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorkomen en ontdekken van fraude;

- Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de selectie en toepassing van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties met verbonden partijen;
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen;
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode (zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot eenmalige journaalboekingen).
- De oorzaak en frequentie van de uitzonderingen die zijn ontdekt als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen;
 - De interactie tussen de tekortkoming en andere tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

A7. Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing omvatten bijvoorbeeld:

- Informatie die ineffektieve aspecten van de interne beheersingsomgeving aantoont, zoals:
 - Indicaties dat significante transacties waarbij het management een financieel belang heeft niet op passende wijze kritisch door degenen belast met governance worden onderzocht;
 - Onderkende gevallen van door het management gepleegde fraude, al dan niet van materieel belang, die niet door de interne beheersing van de entiteit zijn voorkomen;
 - Het falen door het management om passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot eerder gecommuniceerde significante tekortkomingen.
- Het afwezig zijn van een risico-inschattingsproces binnen de entiteit waar een dergelijk proces gewoonlijk wordt verwacht te zijn ingesteld;
- Informatie die een ineffektief risico-inschattingsproces aantoont, zoals het falen van het management om een risico van materieel belang te onderkennen waarvan de accountant zou verwachten dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn onderkend;
- Informatie die een ineffektieve wijze van inspelen op onderkende significante risico's aantoont (bijvoorbeeld het afwezig zijn van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijk risico);
- Door de controlewerkzaamheden van de accountant ontdekte afwijkingen die door de interne beheersing van de entiteit niet werden voorkomen dan wel niet ontdekt en niet gecorrigeerd;
- Het aanpassen van eerder uitgebrachte financiële overzichten als weergave van de correctie van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of van fraude;

- Informatie die het onvermogen van het management om overzicht te houden op het opstellen van de financiële overzichten aantoonst.
- A8. Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of in combinatie effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren⁶. De interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen bijvoorbeeld kunnen bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om gezamenlijk te opereren teneinde afwijkingen in het rekeningsaldo te voorkomen dan wel te detecteren en te corrigeren. Het is mogelijk dat een tekortkoming in de interne beheersing op zich niet voldoende belangrijk is om een significante tekortkoming te vormen. Een combinatie van tekortkomingen die hetzelfde rekeningsaldo of dezelfde toelichting, relevante bewering, of component van de interne beheersing beïnvloedt, kan evenwel de risico's van een afwijking van materieel belang vergroten tot een dergelijk niveau dat deze aanleiding kan geven tot een significante tekortkoming.
- A9. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving als eis stellen (met name voor controles van beursgenoteerde entiteiten) dat de accountant één of meerdere specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft ontdekt aan degenen belast met governance of aan andere relevante partijen (zoals regelgevers of toezichhouders) communiceert. Indien wet- of regelgeving specifieke termen en definities heeft vastgesteld voor deze soorten tekortkomingen en van de accountant vereist om deze termen en definities te gebruiken ten behoeve van de communicatie hierover, gebruikt de accountant deze termen en definities wanneer hij in overeenstemming met de op grond van de wet- of regelgeving gestelde eis communiceert.
- A10. Indien het rechtsgebied specifieke termen voor de diverse soorten tekortkomingen in de interne beheersing heeft vastgesteld die moeten worden gecommuniceerd maar deze termen niet nader heeft gedefinieerd, is het mogelijk noodzakelijk dat de accountant oordeelsvorming moet toepassen om de te communiceren aangelegenheden te bepalen, in aanvulling op de op grond van wet- of regelgeving gestelde eis. Hierbij kan de accountant het als passend beschouwen om rekening te houden met de vereisten en leidraden in deze Standaard. Als bijvoorbeeld het doel van hetgeen op grond van wet- of regelgeving vereist is om bepaalde aangelegenheden inzake de interne beheersing waarvan zij zich bewust zouden moeten zijn, onder de aandacht van degenen belast met governance te brengen, kan het passend zijn om dergelijke aangelegenheden te beschouwen als in het algemeen equivalent met de significante tekortkomingen waarvan op grond van deze Standaard wordt vereist dat deze aan degenen belast met governance worden gecommuniceerd.

⁶ Standaard 315, alinea A66.

- A11. De vereisten van deze Standaard blijven van toepassing ongeacht het feit dat wet- of regelgeving van de accountant kan vereisen om specifieke termen of definities te gebruiken.

Communicatie van tekortkomingen in de interne beheersing

Communicatie van significante tekortkomingen in interne beheersing aan degenen belast met governance (Zie: Alinea 9)

- A12. Het schriftelijk communiceren van significante tekortkomingen aan degenen belast met governance geeft het belang van deze aangelegenheden aan en vormt een hulpmiddel voor degenen belast met governance bij het uitvoeren van hun toezichtstaken. Standaard 260 stelt relevante overwegingen vast aangaande communicatie met degenen belast met governance in het geval zij allemaal betrokken zijn bij het managen van de entiteit.⁷
- A13. Bij het bepalen wanneer de schriftelijke communicatie zal worden uitgebracht kan de accountant in overweging nemen of het ontvangen van dergelijke communicatie een belangrijke factor zou zijn om degenen belast met governance in staat te stellen hun toezichtstaken te vervullen. Aanvullend is het mogelijk dat bij beursgenoteerde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden, degenen belast met governance de schriftelijke communicatie moeten ontvangen vóór de datum van goedkeuring van de financiële overzichten om specifieke verantwoordelijkheden te vervullen in verband met de interne beheersing vanwege regelgeving dan wel om andere redenen. Bij andere entiteiten kan de accountant de schriftelijke communicatie uitbrengen op een latere datum. Niettemin is in het laatstgenoemde geval de schriftelijke communicatie onderhevig aan de overheersende vereiste⁸ voor de accountant om het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig af te ronden, aangezien de schriftelijke communicatie van de accountant van significante tekortkomingen deel uitmaakt van het definitieve controledossier. Standaard 230 stelt dat een passende termijn om het definitieve controledossier af te ronden gewoonlijk niet meer dan zestig dagen na de datum van de controleverklaring is.⁹
- A14. Ongeacht de timing van de schriftelijke communicatie van significante tekortkomingen kan de accountant deze in eerste instantie mondeling aan het management en, wanneer gepast, aan degenen belast met governance, communiceren om hen van dienst te zijn bij het nemen van tijdige corrigerende maatregelen, teneinde de risico's van een afwijking van materieel belang te minimaliseren. Dit ontheft de accountant evenwel niet van de verplichting om de significante tekortkomingen schriftelijk te communiceren, zoals deze Standaard vereist.

⁷ Standaard 260, alinea 13.

⁸ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 14.

⁹ Standaard 230, alinea A21.

- A15. De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden gecommuniceerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant in de omstandigheden. Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen van een passende mate van detaillering in de communicatie, omvatten bijvoorbeeld:
- De aard van de entiteit. Zo kan bijvoorbeeld de communicatie die vereist is voor een organisatie van openbaar belang verschillen van die voor een entiteit die geen organisatie van openbaar belang is;
 - De omvang en complexiteit van de entiteit. Zo kan bijvoorbeeld de communicatie voor een complexe entiteit verschillen van die voor een entiteit die een eenvoudig bedrijf voert;
 - De aard van de door de accountant onderkende significante tekortkomingen;
 - De samenstelling van de governancestructuur van de entiteit. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat er een grotere mate van detaillering nodig is indien onder degenen belast met governance leden zijn die geen significante ervaring hebben in de sector van de entiteit of in de betreffende deelgebieden;
 - Vereisten op grond van wet- of regelgeving aangaande de communicatie van specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing.
- A16. Het is mogelijk dat het management en degenen belast met governance zich reeds bewust zijn van significante tekortkomingen die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft ontdekt, en gekozen hebben om vanwege kostenoverwegingen of om andere redenen deze niet te verhelpen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt bij het management en degenen belast met governance. Dienovereenkomstig is hetgeen op grond van alinea 9 is vereist van toepassing, ongeacht de kostenoverwegingen of andere redenen die het management en degenen belast met governance relevant kunnen achten om te bepalen of dergelijke tekortkomingen verholpen zullen worden.
- A17. Het feit dat de accountant een significante tekortkoming aan degenen belast met governance en het management heeft gecommuniceerd in een eerdere controle neemt de noodzaak voor de accountant niet weg om de communicatie te herhalen als er nog geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Indien een eerder gecommuniceerde significante tekortkoming blijft bestaan, kan de communicatie voor het huidige jaar de beschrijving van de eerdere communicatie herhalen, of simpelweg refereren aan de eerdere communicatie. De accountant kan het management of, waar dit passend is, degenen belast met governance vragen waarom de significante tekortkoming nog niet is verholpen. Het falen in het nemen van maatregelen, wanneer hiervoor geen rationele verklaring aanwezig is, kan op zichzelf een significante tekortkoming zijn.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A18. In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met degenen belast met governance dan in het geval van grotere entiteiten.

Communicatie van tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie: Alinea 10)

A19. Het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk degene die de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid heeft om de tekortkomingen in de interne beheersing te evalueren en om de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Voor significante tekortkomingen is het juiste verantwoordelijkheidsniveau doorgaans de *chief executive officer* of *chief financial officer* (of het equivalent daarvan) aangezien vereist is dat deze aangelegenheden tevens aan degenen belast met governance worden gecommuniceerd. Voor andere tekortkomingen in de interne beheersing kan het juiste verantwoordelijkheidsniveau het operationele management zijn met een meer directe betrokkenheid bij de getroffen deelgebieden van de interne beheersing en met de bevoegdheid om een passende corrigerende acties te ondernemen.

Communicatie van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie: Alinea 10(a))

A20. Bepaalde onderkende significante tekortkomingen in de interne beheersing kunnen de integriteit of deskundigheid van het management in twijfel trekken. Er kan bijvoorbeeld informatie bestaan die fraude of opzettelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door het management aantoont, of het management kan blijik geven van onvermogen om toezicht te houden op het opstellen van adequate financiële overzichten waardoor de accountant een reden heeft om de competentie van het management in twijfel te trekken. Dienovereenkomstig is het mogelijk niet gepast om dergelijke tekortkomingen direct met het management te communiceren.

A21. Standaard 250 stelt vereisten vast en geeft leidraden omtrent het rapporteren van onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, met inbegrip van het geval dat degenen belast met governance zelf betrokken zijn bij dergelijke niet-naleving.¹⁰ Standaard 240 stelt vereisten vast en geeft toelichtingen aangaande de communicatie aan degenen belast met governance wanneer de accountant een fraude of een vermoede fraude heeft onderkend waarbij het management betrokken is.¹¹

¹⁰ Standaard 250, "Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten" alinea 22-28.

¹¹ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", alinea 41.

Communicatie van andere tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie: Alinea 10(b))

- A22. Tijdens de controle kan de accountant andere tekortkomingen in de interne beheersing onderkennen die geen significante tekortkomingen zijn, maar die mogelijk van voldoende belang zijn om de aandacht van het management te verdienen. Het bepalen van welke andere tekortkomingen in de interne beheersing de aandacht van het management verdienen is een kwestie van professionele oordeelsvorming in de omstandigheden, rekening houdend met de waarschijnlijkheid en potentiële orde van grootte van afwijkingen die in de financiële overzichten kunnen voortkomen als gevolg van deze tekortkomingen.
- A23. De communicatie van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de aandacht van het management verdienen, hoeft niet schriftelijk maar kan ook mondeling geschieden. In het geval de accountant de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant met het management heeft besproken, is het mogelijk dat de accountant in overweging neemt dat de andere tekortkomingen die aan het management moeten worden gemeld, mondeling zijn gecommuniceerd op het moment van deze besprekingen. Dienovereenkomstig hoeft geen formele communicatie meer te worden verricht.
- A24. Indien de accountant in een voorgaande periode tekortkomingen in de interne beheersing anders dan significante tekortkomingen aan het management heeft gecommuniceerd, en het management er voor heeft gekozen vanwege kostenoverwegingen of om andere redenen deze niet te verhelpen, hoeft de accountant de communicatie niet te herhalen in de huidige periode. Van de accountant wordt evenmin vereist om informatie over dergelijke tekortkomingen te herhalen indien die eerder reeds door andere partijen, zoals interne auditors of regelgevers of toezichthouders, aan het management werden gecommuniceerd. Het kan echter wel passend zijn voor de accountant om deze andere tekortkomingen opnieuw te communiceren indien er een wijziging van management heeft plaats gehad, dan wel indien nieuwe informatie onder de aandacht van de accountant is gekomen die het voorafgaande inzicht van de accountant en van het management in de tekortkomingen wijzigt. Niettemin is het mogelijk dat het falen van het management om overige tekortkomingen in de interne beheersing te verhelpen die reeds voorheen waren gecommuniceerd, een significante tekortkoming wordt waarvoor het vereist is dat deze aan degenen belast met governance wordt gecommuniceerd. Of dat het geval is, hangt af van het professionele oordeel van de accountant in de omstandigheden.
- A25. In sommige gevallen kunnen degenen belast met governance wensen om bewust te worden gemaakt van de details van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant aan het management heeft gecommuniceerd, dan wel om op beknopte wijze te worden geïnformeerd over de aard van de overige tekortkomingen. Anderzijds kan de accountant het ook passend achten om degenen belast met governance op de hoogte te stellen van de communicatie van

overige tekortkomingen aan het management. In beide gevallen kan de accountant, in voorkomend geval, mondeling of schriftelijk rapporteren aan degenen belast met governance.

- A26. Standaard 260 geeft relevante overwegingen omtrent het communiceren met degenen belast met governance in het geval al deze personen bij het managen van de entiteit betrokken zijn.¹²

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie: Alinea 9-10)

- A27. Accountants van de publieke sector kunnen aanvullende verantwoordelijkheden hebben omtrent het communiceren van door de accountant tijdens de controle onderkende tekortkomingen in de interne beheersing op een wijze, in een mate van detaillering, en aan partijen die niet in deze Standaard zijn voorzien. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat significante tekortkomingen aan de wetgever of andere bevoegde instantie moeten worden gecommuniceerd. Wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie kunnen tevens mandateren dat accountants van de publieke sector rapporteren betreffende tekortkomingen in de interne beheersing, ongeacht de significantie van de potentiële gevolgen van die tekortkomingen. Daarnaast is het mogelijk dat de wetgeving aan accountants van de publieke sector als eis stelt om over een breder spectrum aan aangelegenheden gerelateerd aan de interne beheersing te rapporteren dan de tekortkomingen in de interne beheersing die volgens deze Standaard dienen te worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving of het naleven van bepalingen van contracten of van subsidieovereenkomsten.

Inhoud van schriftelijke communicatie van significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie: Alinea 11)

- A28. Bij het uitleggen van de potentiële gevolgen van de significante tekortkomingen behoeft de accountant deze niet te kwantificeren. De significante tekortkomingen kunnen, in het geval het passend is dit zo te doen, samen worden gegroepeerd voor de doeleinden van het rapporteren. De accountant kan in de schriftelijke communicatie tevens suggesties inzake corrigerende maatregelen voor de tekortkomingen, de huidige of voorgestelde maatregelen van het management, en een statement opnemen of de accountant al dan niet stappen heeft gezet om te verifiëren of de maatregelen van het management zijn geïmplementeerd.
- A29. De accountant kan het passend achten om de volgende informatie als aanvullende context informatie bij de communicatie op te nemen:
- Een indicatie dat, indien de accountant meer uitgebreide werkzaamheden had uitgevoerd met betrekking tot de interne beheersing, hij wellicht meer te rapporteren tekortkomingen

¹² Standaard 260, alinea 9.

- had onderkend, of tot de conclusie was gekomen dat sommige van de gerapporteerde tekortkomingen in feite niet gerapporteerd hadden hoeven te worden;
- Een indicatie dat dergelijke communicatie verstrekt is voor gebruik door degenen belast met governance, en dat deze mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

A30. Op grond van wet- of regelgeving is het mogelijk vereist van de accountant of het management om een kopie van de schriftelijke communicatie van de accountant over de significante tekortkomingen aan de passende regelgevende of toezichthoudende instanties ter beschikking te stellen. In dit geval kan de schriftelijke communicatie van de accountant dergelijke regelgevende of toezichthoudende instanties aanduiden.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1
De rol en timing van de planning	2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 13
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam	5
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	6
Planningswerkzaamheden	7 - 11
Documentatie	12
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten	13
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A20
De rol en timing van de planning	A1 - A3
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam	A4
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	A5 - A7
Planningswerkzaamheden	A8 - A15
Documentatie	A16 - A19
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten	A20
<i>Bijlage: Overwegingen bij het opstellen van de algehele controleaanpak</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is geschreven in de context van doorlopende controleopdrachten. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.

De rol en timing van de planning

2. De planning van een controle omvat het opstellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Een adequate planning bevordert de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, waaronder de volgende: (Zie: Alinea A1-A3)
 - Zij draagt ertoe bij dat de accountant de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
 - Zij draagt ertoe bij dat de accountant mogelijke problemen tijdig onderkent en oplost.
 - Zij draagt ertoe bij dat de accountant de controleopdracht op een correcte wijze organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
 - Zij ondersteunt de accountant bij het selecteren van de leden van het opdrachtteam met de passende niveaus van deskundigheid en competenties om in te spelen op de verwachte risico's, alsmede bij het aan hen op juiste wijze toewijzen van werkzaamheden;
 - Zij vergemakkelijkt het aansturen van en het toezicht houden op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden;
 - Zij ondersteunt, voor zover van toepassing, bij het coördineren van de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen en deskundigen worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*¹.

¹ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

4. De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.

Vereisten

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

5. De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie: Alinea A4)

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

6. De accountant dient aan het begin van de lopende controleopdracht de volgende acties te ondernemen:
 - a. Het uitvoeren van werkzaamheden die vereist zijn op grond van Standaard 220 betreffende het voortzetten van de relatie met de cliënt en van de specifieke controleopdracht²;
 - b. Het evalueren van het naleven van de relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, overeenkomstig Standaard 220³; en
 - c. Het verwerven van inzicht in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van Standaard 210⁴. (Zie: Alinea A5-A7)

Planningswerkzaamheden

7. De accountant dient een algehele controleaanpak tot stand te brengen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle wordt uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
8. Bij het opstellen van de algehele controleaanpak dient de accountant:
 - a. De kenmerken van de opdracht te bepalen die de reikwijdte daarvan definiëren;

² Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van historische financiële informatie", alinea's 12-13.

³ Standaard 220, alinea's 9-11.

⁴ Standaard 210, "Overeenstemming over de voorwaarden van de controleopdracht", alinea's 9-13.

- b. Zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
 - c. De factoren te overwegen die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
 - d. De uitkomsten in overweging te nemen van de voorbereidende opdrachtactiviteiten en, voor zover van toepassing, na te gaan of de kennis die is verkregen bij andere opdrachten voor de entiteit, die zijn uitgevoerd door de opdrachtpartner, relevant is; en
 - e. De aard, timing en omvang van de benodigde middelen voor de uitvoering van de opdracht te bepalen. (Zie: Alinea A8-A11)
9. De accountant dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van:
- a. De aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315⁵;
 - b. De aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 330⁶;
 - c. De geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd zodat de opdracht in overeenstemming met de Standaarden wordt uitgevoerd. (Zie: Alinea A12)
10. De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie: Alinea A13)
11. De accountant dient de aard, timing en omvang van het aansturen van en het toezicht houden op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie: Alinea A14-A15)

Documentatie

12. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen⁷:

⁵ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

⁶ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

⁷ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea's 8-11, en alinea A6.

- a. De algehele controleaanpak;
- b. Het controleprogramma; en
- c. Alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht zijn aangebracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie: Alinea A16-A19)

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

13. De accountant dient de volgende activiteiten te verrichten alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen:
 - a. Het uitvoeren van werkzaamheden die op grond van Standaard 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht⁸; en
 - b. Het communiceren, het naleven van de relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant in situaties waarin een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden. (Zie: Alinea A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De rol en timing van de planning

(Zie: Alinea 2)

- A1. De aard en omvang van planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen.
- A2. Planning is geen afzonderlijke fase van een controle maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle begint en verder gaat tot de afronding van de lopende controle. Planning van de controle omvat echter het in overweging nemen van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voorafgaand aan het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Planning omvat

⁸ Standaard 220, alinea's 12-13.

bijvoorbeeld de noodzaak om, voorafgaand aan het onderkennen en inschatten door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang, aangelegenheden in aanmerking te nemen zoals:

- De cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden;
- Het verwerven van een globaal inzicht in het wet-, regelgevend en toezichhoudend kader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
- Het bepalen van de materialiteit;
- De betrokkenheid van deskundigen;
- Het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.

- A3. De accountant kan beslissen om bepaalde delen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde het uitvoeren en leiden van de controleopdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het door het personeel van de entiteit zelf uitgevoerde werk). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele controleaanpak en het controleprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Wanneer besprekingen plaatsvinden over aangelegenheden met betrekking tot de algehele controleaanpak of het controleprogramma moet er op worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet wordt aangetast. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat door het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle wordt aangetast door het te voorspelbaar maken van de controlewerkzaamheden.

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

(Zie: Alinea 5)

- A4. Het betrekken van de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de audit benut ten volle hun ervaring en inzicht, waardoor de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces worden verhoogd⁹.

⁹ Standaard 315, alinea 10, stelt vereisten vast en geeft leidraden over de bespreking van het opdrachtteam over de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Alinea 14 van Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" geeft leidraden over de nadruk die tijdens deze bespreking wordt gelegd op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

(Zie: Alinea 6)

- A5. De uitvoering van de in alinea 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten aan het begin van de lopende controleopdracht is een hulpmiddel voor de accountant bij het onderkennen en het evalueren van gebeurtenissen of omstandigheden die voor hem een negatief effect kunnen hebben op het kunnen plannen en uitvoeren van de controleopdracht.
- A6. De uitvoering van deze voorbereidende opdrachtactiviteiten stelt de accountant in staat een controleopdracht te plannen waarvoor bijvoorbeeld:
- Hij de noodzakelijke onafhankelijkheid behoudt alsook de mogelijkheid om de opdracht te kunnen uitvoeren;
 - Er geen issues met betrekking tot de integriteit van het management bestaan die een effect kunnen hebben op de bereidheid van de accountant om de opdracht voort te zetten;
 - Er geen misverstand bestaat met de cliënt over de voorwaarden van de opdracht.
- A7. Het in overweging nemen door de accountant van het voortzetten van de relatie met de cliënt en van relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, heeft plaats gedurende de uitvoering van de controleopdracht rekening houdend met de concrete situatie en de gewijzigde omstandigheden. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het voortzetten van de relatie met de cliënt en het evalueren van relevante ethische voorschriften (waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften) aan het begin van de lopende controleopdracht houdt in dat deze worden afgerond voorafgaand aan het uitvoeren van andere belangrijke werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht. Bij doorlopende controleopdrachten worden deze voorbereidende werkzaamheden meestal uitgevoerd kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle.

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak (Zie: Alinea 7-8)

- A8. Het proces aan de hand waarvan de algehele controleaanpak tot stand wordt gebracht is een hulpmiddel voor de accountant om, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, dergelijke aangelegenheden te bepalen zoals:
- De middelen om aan te wenden voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het inzetten van teamleden die over passende ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden

met een hoog risico dan wel het inschakelen van deskundigen voor gecompliceerde onderwerpen;

- De omvang van middelen om toe te wijzen aan specifieke deelgebieden van de controle, zoals het aantal teamleden dat wordt opgedragen de voorraadopname bij belangrijke locaties bij te wonen, de omvang van de beoordeling van het werk van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een hoog risico wordt toegewezen;
- Wanneer deze middelen moeten worden ingezet, zoals in een fase van een interimcontrole of op belangrijke afgrenzingsdata; en
- Hoe dergelijke middelen worden beheerd, aangestuurd en hoe hierop toezicht wordt gehouden, zoals wanneer naar verwachting vergaderingen ter voorbereiding van de teamleden en vergaderingen gericht op het terugkoppelen van bevindingen worden gehouden, hoe beoordelingen van het dossier door de opdrachtpartner en de manager naar verwachting zullen plaats hebben (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal worden uitgevoerd.

- A9. In de Bijlage zijn voorbeelden opgesomd van in overweging te nemen factoren bij het tot stand brengen van de algehele controleaanpak.
- A10. Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal tot stand is gebracht kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn onderkend, rekening houdend met de noodzaak om de doelstellingen van de controle te bereiken door het doelmatig gebruik van de middelen die de accountant ter beschikking staan. Het tot stand brengen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en van het controleprogramma zijn niet noodzakelijkerwijs op zichzelf staande of op elkaar opvolgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in de één als consequentie kunnen hebben dat de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de ander moeten worden aangebracht.

Overwegingen specifiek voor kleine entiteiten

- A11. Bij kleine entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandige beroepsbeoefenaar kan zijn), samenwerkend met één teamlid (of zonder de inzet van een teamlid). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het tot stand brengen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een kort memorandum, opgesteld

bij de afronding van de voorafgaande controle en gebaseerd op een beoordeling van de werkdocumenten, waarin de nadruk wordt gelegd op issues die tijdens de pas afgeronde controle zijn gesignaleerd en geactualiseerd en aangepast tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder, als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht kan dienen voor zover deze de aangelegenheden beslaat die zijn genoemd in alinea 8.

Het controleprogramma (Zie: Alinea 9)

A12. Het controleprogramma is in zoverre meer gedetailleerd dan de algehele controleaanpak dat het de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden beschrijft die door de leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd. Planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleprogramma voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt bijvoorbeeld de planning van de risico-inschattingwerkzaamheden meestal plaats in de beginfase van de controle. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingwerkzaamheden. Bovendien kan de accountant beginnen met de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden voor bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.

Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning (Zie: Alinea 10)

A13. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden kan de accountant genooddakt zijn de algehele controleaanpak en het controleprogramma aan te passen, alsmede als gevolg daarvan, de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden, gebaseerd op de herziene evaluatie van de ingeschatte risico's. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de accountant komt die in belangrijke mate afwijkt van de informatie waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controles kan bijvoorbeeld in strijd zijn met de controle-informatie die is verkregen als resultaat van het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

Het aansturen, het houden van toezicht en het beoordelen (Zie: Alinea 11)

A14. De aard, timing en omvang van het aansturen van en van het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden zijn afhankelijk van vele factoren, waaronder:

- De omvang en complexiteit van de entiteit;
- Het deelgebied waarop de controle betrekking heeft;

- De ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang (een stijging bijvoorbeeld in het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang voor een bepaald deelgebied van de controle vereist gewoonlijk een overeenkomstige toename van de omvang en de tijdigheid betreffende het aansturen van en het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede een meer gedetailleerde beoordeling van hun werkzaamheden);
- De capaciteiten en competentie van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren.

Standaard 220 bevat verdere leidraden over het aansturen van, het houden van toezicht op en het beoordelen van controlewerkzaamheden¹⁰.

Overwegingen specifiek voor kleine entiteiten

- A15. Indien een controle volledig wordt uitgevoerd door de opdrachtpartner zijn de vragen met betrekking tot het aansturen van en het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede tot de beoordeling van hun werkzaamheden niet aan de orde. Onder dergelijke omstandigheden zal de opdrachtpartner, die in eigen persoon alle aspecten van de controle heeft uitgevoerd, zich bewust zijn van alle issues die van materieel belang zijn. Het innemen van een objectief standpunt over de geschiktheid van de tijdens de controle gevormde oordelen kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon alle controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Wanneer er sprake is van bijzonder gecompliceerde of ongebruikelijke issues en de controle is uitgevoerd door een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar kan het wenselijk zijn om andere accountants die over ervaring op afdoende wijze beschikken dan wel de beroepsorganisatie waartoe de accountant behoort te consulteren.

Documentatie

(Zie: Alinea 12)

- A16. De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen die nodig werden geacht om de controle op de correcte wijze te plannen en om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam mede te delen. De accountant kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een memorandum waarin kernbeslissingen betreffende de totale reikwijdte, de timing en de uitvoering van de controle zijn opgenomen.

¹⁰ Standaard 220, alinea's 15-17.

- A17. De documentatie van het controleprogramma bestaat uit een vastlegging van de geplande aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede van de verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen om in te spelen op de ingeschatte risico's. Zij doet tevens dienst als een vastlegging van de correcte planning van de controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de uitvoering daarvan kan worden beoordeeld en goedgekeurd. De accountant kan gebruikmaken van standaardcontroleprogramma's of van checklists voor de afronding van de controle, die, voor zover nodig, aan de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn aangepast.
- A18. De vastlegging van de belangrijke wijzigingen aangebracht in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit resulterende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden geeft weer waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk voor de controle zijn aanvaard. Zij geeft tevens weer dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.

Overwegingen specifiek voor kleine entiteiten

- A19. Zoals is besproken in alinea A11 kan een geschikt kort memorandum dienen als vastlegging van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (zie: Alinea A17) opgesteld onder de veronderstelling van een gering aantal relevante interne beheersingsactiviteiten, hetgeen bij een kleine entiteit waarschijnlijk het geval zal zijn, worden gehanteerd mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant, worden aangepast.

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

(Zie: Alinea 13)

- A20. Het doel en de doelstelling van de planning van de controle bij een initiële controleopdracht zijn dezelfde als bij een doorlopende controleopdracht. Bij een initiële controleopdracht kan de accountant het echter noodzakelijk achten de planningswerkzaamheden uit te breiden omdat hij gewoonlijk niet de ervaring uit het verleden met de entiteit heeft die verondersteld wordt bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de accountant aanvullende aangelegenheden in aanmerking nemen bij het tot stand brengen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma, waaronder de volgende:
- Het maken van afspraken met de voorgaande accountant, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande accountant te kunnen beoordelen, tenzij dit niet is toegestaan op grond van de wet- of regelgeving;
 - Belangrijke issues (waaronder de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in

samenhang met de aanstelling tot accountant, de communicatie over deze aangelegenheden met degenen belast met governance en de gevolgen van deze aangelegenheden voor de algehele controleaanpak en het controleprogramma;

- De controlewerkzaamheden die vereist zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi¹¹;
- Andere werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor met betrekking tot initiële controleopdrachten (zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor vereist dat een andere partner of ervaren individu wordt ingeschakeld voor de beoordeling van de algehele controleaanpak alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of rapportages te beoordelen voordat deze worden uitgebracht).

¹¹ Standaard 510, "Initiële controleopdrachten – Beginsaldi".

Bijlage: Overwegingen bij het opstellen van de algehele controleaanpak

(Zie: Alinea 7-8 en A8-A11)

Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het opstellen van de algehele controleaanpak. Veel van deze aangelegenheden zijn eveneens van invloed op het gedetailleerde controleprogramma van de accountant. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel de uitvoering van een aantal hieronder genoemde aangelegenheden verplicht kan zijn op grond van andere Standaarden, zijn niet alle aangelegenheden relevant voor elke controleopdracht en is de lijst niet noodzakelijkerwijs volledig.

Kenmerken van de opdracht

- Het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een andere stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevers of toezichthouders voor de sector;
- De verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal groepsonderdelen en van de locaties die in de controle moeten worden betrokken;
- De aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
- De mate waarin groepsonderdelen door andere accountants worden gecontroleerd;
- De aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
- De valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
- De noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden;
- De beschikbaarheid van de werkzaamheden van interne auditors en de mate waarin de externe accountant hiervan mogelijk gebruik maakt;
- Het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de accountant onderbouwende informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen;
- Het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals bijvoorbeeld controle-informatie resulterend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- De invloed van informatietechnologie voor de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen;
- De coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede de invloed op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;

- De beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapportage doelstellingen, timing van de controle en aard van de communicaties

- Het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;
- Het organiseren van vergaderingen met het management en met degenen belast met governance, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;
- De bespreking met het management en met degenen belast met governance over het verwachte soort en de timing van uit te brengen rapportages, alsmede over overige communicaties, zowel schriftelijke als mondelinge, met inbegrip van de controleverklaring, *managementletters* en communicaties met degenen belast met governance;
- De bespreking met het management over de verwachte communicaties inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden tijdens het verloop van de opdracht;
- Communicatie met accountants van groepsonderdelen betreffende de verwachte soorten en timing van uit te brengen rapportages en overige communicaties in verband met de controle van groepsonderdelen;
- De verwachte aard en timing van communicaties tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde werkzaamheden;
- De vraag of er eventuele andere verwachte communicaties zijn met derden, met inbegrip van wettelijke of contractuele rapporteringsverplichtingen die uit de controle voortvloeien.

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

- Het bepalen van passende materialiteitsniveaus overeenkomstig Standaard 320¹² en, inclusief voor zover van toepassing:
 - het bepalen van de materialiteit voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de accountants van de groepsonderdelen overeenkomstig Standaard 600¹³;
 - de voorlopige onderkenning van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningssaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- Voorlopige onderkenning van deelgebieden waar een hoger risico van een afwijking van materieel belang kan zijn;
- Het effect van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor het aansturen, het toezicht houden en het beoordelen;

¹² Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle".

¹³ Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)", alinea's 21-23 en 40(c).

- De wijze waarop de accountant tegenover de leden van het opdrachtteam de noodzaak benadrukt tot het behouden van een onderzoekende houding en van het hanteren van professioneel-kritische instelling bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie;
- Uitkomsten van voorgaande controles waarin de werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van onderkende tekortkomingen en de ondernomen acties om deze te adresseren;
- De bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle met de medewerkers van het kantoor die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
- Informatie die de actieve betrokkenheid van het management aantoont bij de opzet, implementatie en onderhoud van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
- Het volume van de transacties, welke kan bepalen of het doelmatiger is voor de accountant om te steunen op de interne beheersing;
- Het belang dat de entiteit hecht aan de interne beheersing om op succesvolle wijze haar bedrijfsactiviteiten uit te voeren;
- Significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;
- Significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregelgeving en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- Belangrijke wijzigingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals wijzigingen in de financiële verslaggevingsstandaarden;
- Andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wettelijk kader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van resources

- De selectie van het opdrachtteam (met inbegrip van, in situaties waar dit noodzakelijk is, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar) en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met passende ervaring aan deelgebieden waar hogere risico's van een afwijking van materieel belang kunnen zijn;
- Opdrachtbudgettering, met inbegrip van het in overweging nemen van de passende hoeveelheid tijd om te reserveren voor deelgebieden waar hogere risico's van een afwijking van materieel belang kunnen zijn.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 32
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	5 - 10
Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing	11 - 24
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang	25 - 31
Documentatie	32
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A134
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A1 - A16
Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing	A17 - A104
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang	A105 - A130
Documentatie	A131 - A134

Bijlage 1: Componenten van de interne beheersing

Bijlage 2: Omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen duiden op risico's van een afwijking van materieel belang

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

Ingangsdatum

2. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen¹.

Doelstelling

3. De doelstelling van de accountant is het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang.

Definities

4. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Beweringen* – verklaringen van het management, al dan niet expliciet, die opgenomen zijn in de financiële overzichten en door de accountant worden gebruikt bij overweging van de verschillende vormen van afwijkingen die kunnen voorkomen;
 - b. *Bedrijfsrisico* – risico voortkomend uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen, die een negatief effect kunnen hebben op het vermogen van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, dan wel uit het bepalen van ongeschikte doelstellingen en strategieën;
 - c. *Interne beheersing* – het proces dat is opgezet en wordt geïmplementeerd en onderhouden door degenen belast met governance, het management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de en-

¹ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiode beginnend op of na 15 december 2009".

- titeit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiëntie van de uitoefening van de activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term 'interne beheersingsmaatregelen' kan slaan op alle aspecten van één of meer componenten van de interne beheersing;
- d. *Risico-inschattingswerkzaamheden* – de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen;
 - e. *Significant risico* – een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang, waaraan, naar het oordeel van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

5. De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om een redelijke basis te verkrijgen voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen. De risico-inschattingswerkzaamheden op zich verschaffen echter geen voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel van de accountant kan worden gebaseerd. (Zie: Alinea A1-A5)
6. De risico-inschattingswerkzaamheden dienen het volgende te omvatten:
 - a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit die naar het oordeel van de accountant beschikken over informatie die waarschijnlijk een hulpmiddel kan zijn bij het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; (Zie: Alinea A6)
 - b. Cijferanalyses; (Zie: Alinea A7-A10)
 - c. Observatie en inspectie. (Zie: Alinea A11)
7. De accountant dient te overwegen of de informatie die hij heeft verkregen uit het proces van aanvaarding of continuering van de controleopdracht relevant is voor het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang.

8. Indien de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, dient hij te overwegen of de informatie die hij heeft verkregen relevant is voor het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang.
9. In het geval de accountant voornemens is informatie te gebruiken uit vroegere ervaringen met de entiteit of resulterend uit controlewerkzaamheden van eerdere controles, dient hij vast te stellen of zich veranderingen hebben voorgedaan na de laatste controle die een effect kunnen hebben op de relevantie van deze informatie voor de huidige controle. (Zie: Alinea A12-A13)
10. De opdrachtpartner en de andere kernleden van het opdrachtteam dienen te overleggen over de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang, en over het hanteren van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan de leden van het opdrachtteam die niet aan dit overleg hebben deelgenomen. (Zie: Alinea A14-A16)

Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing

De entiteit en haar omgeving

11. De accountant dient inzicht te verwerven in:
 - a. De relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; (Zie: Alinea A17-A22)
 - b. De aard van de entiteit, waaronder:
 - (i) Haar activiteiten;
 - (ii) Haar structuur inzake eigendom en governance;
 - (iii) Het soort investeringen dat zij doet en van plan is te doen, met inbegrip van investeringen in voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities);
 - (iv) De wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd;teneinde de accountant in staat te stellen inzicht te verwerven in de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die naar verwachting zullen worden aangetroffen; (Zie: Alinea A23-A27)
 - c. De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving, alsmede de redenen voor veranderingen daarin. De accountant dient te evalueren of de grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor haar bedrijfsactiviteiten en in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslag-

- geving en met de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de desbetreffende sector worden gebruikt; (Zie: Alinea A28)
- d. De doelstellingen en strategieën van de entiteit en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot risico's van een afwijking van materieel belang; (Zie: Alinea A29-A35)
 - e. De wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt (Zie: Alinea A36-A41)

De interne beheersing van de entiteit

12. De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. Hoewel de meeste voor een controle relevante interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk betrekking hebben op de financiële verslaggeving, zijn niet alle interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving relevant voor de controle. Het is een kwestie van door de accountant gehanteerde professionele oordeelsvorming of een interne beheersingsmaatregel, alleen of tezamen met andere interne beheersingsmaatregelen, relevant is voor de controle. (Zie: Alinea A42-A65)

Aard en omvang van het inzicht in de voor de controle relevante interne beheersingsmaatregelen

13. Tijdens het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle dient de accountant de opzet van deze beheersingsmaatregelen te evalueren en vast te stellen of ze zijn geïmplementeerd, door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit. (Zie: Alinea A66-A68)

Componenten van de interne beheersing

Interne beheersingsomgeving

14. De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van dit inzicht dient de accountant te evalueren of:
 - a. Het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd; en
 - b. De sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen voldoende basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing en of deze andere componenten niet worden aangetast door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving. (Zie: Alinea A69-A78)

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

15. De accountant dient inzicht te verwerven of er binnen de entiteit een proces bestaat voor:
 - a. Het onderkennen van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving;
 - b. Het inschatten van de significantie van deze risico's;
 - c. Het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij voorkomen; en
 - d. Het beslissen tot het ondernemen van acties gericht op het inspelen op deze risico's.
(Zie: Alinea A79)

16. Indien de entiteit een dergelijk proces heeft vastgesteld (hierna aangeduid als "het risico-inschattingsproces van de entiteit") dient de accountant daarover en in de resultaten daarvan inzicht te verwerven. Indien de accountant risico's van een afwijking van materieel belang onderkent die door het management niet zijn onderkend dient de accountant te evalueren of er een hieraan ten grondslag liggend risico bestond waarvan de accountant verwacht dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit aan het licht is gebracht. Indien een dergelijk risico bestaat dient de accountant inzicht te verwerven in de reden waarom het risico-inschattingsproces hierin tekortschoot en dient hij te evalueren of het proces toereikend is in de gegeven omstandigheden dan wel te bepalen of er een significante tekortkoming bestaat met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit.

17. Indien de entiteit een dergelijk proces niet heeft vastgesteld of over een ad hoc proces beschikt, dient de accountant met het management te bespreken of er bedrijfsrisico's met betrekking tot financiële verslaggeving zijn onderkend, alsmede hoe daarop is ingespeeld. De accountant dient te evalueren of de aanwezigheid of het ontbreken van een gedocumenteerd risico-inschattingsproces passend is in de gegeven omstandigheden, dan wel een significante tekortkoming in de interne beheersing van de entiteit vormt. (Zie: Alinea A8o)

Het informatiesysteem inzake de financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, en de communicatie

18. De accountant dient inzicht te verwerven in het voor financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, met inbegrip van het volgende:

- a. Die transactiestromen in het kader van de activiteiten van de entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten;
 - b. De procedures binnen zowel de informatietechnologie als de handmatige systemen, waardoor de transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en waarover in de financiële overzichten wordt gerapporteerd;
 - c. De hiermee verband houdende administratie, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten opgenomen posten die worden gebruikt voor het tot stand brengen, het vastleggen, het verwerken en het rapporteren van transacties; hierin is begrepen het corrigeren van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie wordt verwerkt in het grootboek. Het vastleggen kan hetzij op handmatige wijze, hetzij in elektronische vorm tot stand komen;
 - d. De wijze waarop in het informatiesysteem significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transactiestromen, worden vastgelegd die voor de financiële overzichten relevant zijn;
 - e. Het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen; en
 - f. Interne beheersingsmaatregelen rondom journaalposten, met inbegrip van boekingen die niet gestandaardiseerd zijn en die worden gehanteerd voor het vastleggen van eenmalige of ongebruikelijke transacties of van correcties. (Zie: Alinea A81-A85)
19. De accountant dient inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit communiceert over haar taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving alsmede over significante aangelegenheden die daarop betrekking hebben, waaronder (Zie: Alinea A86-A87):
- a. Communicatie tussen het management en degenen belast met governance; en
 - b. Externe communicatie, zoals die met de regelgevende of toezichhoudende instanties.

Interne beheersingsactiviteiten relevant voor de controle

20. De accountant dient inzicht te verwerven in interne beheersingsactiviteiten welke relevant zijn voor de controle, te weten die waarvan de accountant van oordeel is dat het noodzakelijk is dat hij daarvan kennis verkrijgt om de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te kunnen inschatten en om verdere controlemaatregelen te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor de controle is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft van alle interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op alle significante transac-

tiestromen, rekeningssaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen of op elke bewering die daarvoor relevant is. (Zie: Alinea A88-A94)

21. Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit heeft ingespeeld op de risico's voortkomend uit het systeem van informatietechnologie. (Zie: Alinea A95-A97)

Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen

22. De accountant dient inzicht te verwerven in de belangrijkste maatregelen die de entiteit uitvoert voor het monitoren van de interne beheersing van de financiële verslaggeving, met inbegrip van die werkzaamheden welke betrekking hebben op de interne beheersingsactiviteiten voor zover relevant voor de controle, alsmede van de wijze waarop de entiteit acties onderneemt ter correctie van tekortkomingen in haar interne beheersingsmaatregelen. (Zie: Alinea A98-A100)
23. Indien de entiteit een interne auditfunctie² heeft, dient de accountant inzicht te verwerven in de volgende aspecten teneinde te bepalen of de interne auditfunctie waarschijnlijk relevant zal zijn voor de controle:
 - a. De aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie en de wijze waarop de interne auditfunctie binnen de organisatorische structuur van de entiteit past; en
 - b. De door de interne auditfunctie uitgevoerde, of uit te voeren activiteiten (Zie: Alinea A101-A103).
24. De accountant dient inzicht te verwerven in de informatiebronnen die gebruikt worden bij de monitoring activiteiten van de entiteit en in de basis waarop het management de informatie voldoende betrouwbaar acht voor het doel. (Zie: Alinea A104)

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang

25. De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten op:
 - a. Het niveau van het financieel overzicht; (Zie: Alinea A105-A108) en

² De term 'interne auditfunctie' is gedefinieerd in Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors", alinea 7(a), als: 'Een beoordelingsactiviteit, opgezet of verleend als een dienst aan de entiteit. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing'.

- b. Het niveau van beweringen voor wat betreft transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, (Zie: Alinea A109-A113)

om zich een basis te verschaffen voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlemaatregelen.

26. Hiertoe dient de accountant:

- a. De risico's te onderkennen gedurende het gehele proces van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de relevante interne beheersingsmaatregelen die met deze risico's samenhangen, door het in aanmerking nemen van de transactiestromen, de rekeningsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; (Zie: Alinea A114-A115)
- b. Een inschatting te maken van de onderkende risico's en te evalueren of zij een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben alsmede of zij mogelijkwijs van invloed zijn op meerdere beweringen;
- c. De onderkende risico's te relateren aan wat verkeerd kan lopen op het niveau van beweringen rekening houdend met de relevante interne beheersingsmaatregelen die de accountant voornemens is te toetsen; en (Zie: Alinea A116-A118)
- d. De waarschijnlijkheid van een afwijking te overwegen, met inbegrip van de mogelijkheid van meerdere afwijkingen, en te overwegen of de mogelijke afwijking van een orde van grootte is dat deze tot een afwijking van materieel belang zou kunnen leiden.

Risico's waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed

- 27. Als onderdeel van de risico-inschatting zoals in alinea 25 beschreven, dient de accountant vast te stellen of de onderkende risico's, naar zijn oordeel, een significant risico vormen. Bij het toepassen van oordeelsvorming dient de accountant de effecten van onderkende interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de risico's buiten beschouwing te laten.
- 28. Bij het toepassen van oordeelsvorming over welke risico's significante risico's zijn dient de accountant ten minste het volgende in aanmerking te nemen:
 - a. Of het risico een frauderisico betreft;
 - b. Of het risico verband houdt met significante recente ontwikkelingen op economisch, boekhoudkundig of ander gebied en daarom specifieke aandacht vereist;
 - c. De complexiteit van transacties;
 - d. Of het risico voortkomt uit significante transacties met verbonden partijen;

- e. De mate van subjectiviteit bij het waarderen van de financiële informatie in relatie tot het risico, vooral voor die waardebeoordelingen met een grote bandbreedte voor wat betreft de risicograad daarvan; en
 - f. Of het risico betrekking heeft op significante transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken. (Zie: Alinea A119-A123)
29. Indien de accountant heeft bepaald dat een er significant risico bestaat dient hij inzicht te verwerven in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit die op dat risico betrekking hebben. (Zie: Alinea A124-A126)

Risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

30. Met betrekking tot sommige risico's kan de accountant van oordeel zijn dat het niet mogelijk is of niet praktisch uitvoerbaar is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte werkzaamheden alleen. Dergelijke risico's kunnen betrekking hebben op de onjuiste of onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen en rekeningssaldi, waarvan de kenmerken dikwijls een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige tussenkomst mogelijk maken. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit die op dergelijke risico's betrekking hebben relevant voor de controle en dient de accountant daarin inzicht te verwerven. (Zie: Alinea A127-A129)

Bijstelling van de risico-inschatting

31. De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan wijzigen in de loop van de controle naarmate aanvullende controle-informatie wordt verkregen. In die gevallen waarin de accountant door middel van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden controle-informatie verkrijgt, of waarin nieuwe controle-informatie wordt verkregen, en deze informatie tegenstrijdig lijkt met de controle-informatie waarop hij zijn eerste inschatting heeft gebaseerd, dient hij de inschatting bij te stellen en de geplande verdere controlewerkzaamheden daarop af te stemmen. (Zie: Alinea A130)

Documentatie

32. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen³:
- a. De bespreking met de leden van het opdrachtteam die vereist is op grond van alinea 10, en de significante besluiten die zijn genomen;
 - b. Kernelementen van het inzicht dat is verworven over elk aspect van de entiteit en haar omgeving gespecificeerd in alinea 11 alsmede over alle in de alinea's 14-24 gespecificeerde componenten van de interne beheersing, de informatiebronnen waaraan dat inzicht is ontleend, en de risico-inschattingswerkzaamheden;
 - c. De onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op het niveau van beweringen zoals op grond van alinea 25 is vereist; en
 - d. De onderkende risico's en de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen waarover de accountant kennis heeft verkregen als gevolg van de vereisten op grond in alinea's 27-30. (Zie: Alinea A131-A134)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

(Zie: Alinea 5)

- A1. Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing van de entiteit (hierna aangeduid als "inzicht in de entiteit") is een continu, dynamisch proces van verzamelen, actualiseren en analyseren van informatie gedurende de controle. Dit inzicht vormt een referentiekader waarbinnen de accountant de planning van de controle opstelt en zijn professionele oordeelsvorming toepast gedurende de controle, bijvoorbeeld bij:
- Het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten;
 - Het vaststellen van de materialiteit overeenkomstig Standaard 320⁴;
 - Het onderzoeken of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn alsmede de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen adequaat zijn;

³ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11, en alinea A6.

⁴ Standaard 320, "Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle".

- Het onderkennen van de gebieden waarvoor tijdens de controle speciale aandacht noodzakelijk is, zoals transacties met verbonden partijen, de geschiktheid van de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling of het onderzoeken van de zakelijkheid van transacties in het licht van de activiteit van de entiteit;
 - Het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
 - Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, waaronder het opzetten en uitvoeren van verdere controlemaatregelen gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie; en
 - Het evalueren of controle informatie voldoende en geschikt is, zoals de geschiktheid van de gehanteerde veronderstellingen en van mondelinge en schriftelijke bevestigingen van het management.
- A2. De informatie die is verkregen uit het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden kunnen door de accountant worden gebruikt als controle-informatie ter onderbouwing van de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang. Bovendien kan de accountant controle-informatie verkrijgen over transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en daaraan ten grondslag liggende beweringen alsmede over de werking van interne beheersingsmaatregelen, zelfs wanneer deze werkzaamheden niet specifiek waren opgezet als gegevensgerichte werkzaamheden of als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. De accountant kan er ook voor opteren gegevensgerichte werkzaamheden of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren gezamenlijk met de risico-inschattingswerkzaamheden om redenen van efficiëntie.
- A3. De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming om te bepalen in welke mate inzicht voor hem vereist is. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht voldoende is in het kader van de doelstelling die in deze Standaard is vastgesteld. Het algehele inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit om de entiteit te besturen.
- A4. De risico's die moeten worden ingeschat omvatten zowel die als gevolg van fouten, als die het gevolg zijn van fraude, en beide situaties worden in deze Standaard behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240, in relatie tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden voor het verkrijgen van informatie die wordt gebruikt voor het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude⁵.

⁵ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", alinea 12-24.

A5. Hoewel van de accountant wordt vereist om alle risico-inschattingswerkzaamheden zoals vermeld in alinea 6 uit te voeren bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit (zie de alinea's 11-24), hoeft hij niet voor elk aspect van deze kennisverwerving alle werkzaamheden uit te voeren. Er kunnen andere werkzaamheden worden uitgevoerd wanneer de informatie die daaruit kan worden verkregen nuttig kan zijn bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden zijn:

- Het beoordelen van informatie verkregen uit externe bronnen, zoals handels- en economische tijdschriften, rapportages van analisten, van banken of van kredietbeoordelaars, of publicaties op het gebied van regelgeving of publicaties van financiële aard;
- Het verzoeken om inlichtingen bij de externe juridisch adviseur van de entiteit of bij deskundigen op het gebied van waardering waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt.

Het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit (Zie: Alinea 6 (a))

A6. Veel van de informatie die is verkregen bij het door de accountant verzoeken om inlichtingen is verkregen van de zijde van het management en van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving. De accountant kan echter ook informatie verkrijgen of tot andere inzichten komen bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang door het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit of bij andere personeelsleden met verschillende bevoegdheidsniveaus. Bijvoorbeeld:

- het verzoeken om inlichtingen bij degenen belast met governance kan een hulpmiddel zijn voor de accountant om inzicht te verwerven in de omgeving waarin de financiële overzichten worden opgesteld;
- het verzoeken om inlichtingen bij interne auditmedewerkers kan informatie verschaffen over de interne auditwerkzaamheden gedurende het boekjaar die betrekking hebben op de opzet en effectieve werking van de interne beheersing van de entiteit alsmede op de vraag of het management naar tevredenheid reageert op bevindingen uit deze werkzaamheden;
- het verzoeken om inlichtingen bij werknemers die betrokken zijn bij het tot stand brengen, verwerken of vastleggen van gecompliceerde of ongebruikelijke transacties kan een hulpmiddel zijn voor de accountant bij het evalueren van de passende keuze en toepassing van bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving;
- het verzoeken om inlichtingen bij de interne juridisch adviseur kan informatie verschaffen over aangelegenheden als rechtszaken, het naleven van wet- en regelgeving, inzicht in fraude die zich heeft voorgedaan of vermoede fraude die van invloed zijn op de entiteit, garanties, verplichtingen na verkoop, afgesloten akkoorden (zoals *joint ventures*) met zakenpartners en de betekenis van contractuele bepalingen;

- het verzoeken om inlichtingen bij verkoop- en marketingmedewerkers kan informatie verschaffen over wijzigingen in de marketingstrategie van de entiteit, verkooptrends of contractvoorwaarden met afnemers.

Cijferanalyses (Zie: Alinea 6 (b))

- A7. Cijferanalyses uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen aspecten van de entiteit aan het licht brengen waarvan de accountant zich niet bewust was en kunnen een hulpmiddel vormen bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, teneinde een basis op te leveren voor het opzetten en implementeren van wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's. Cijferanalyses uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen zowel financiële als niet-financiële informatie omvatten, bijvoorbeeld het verband tussen verkopen en het aantal vierkante meter verkoopruimte dan wel het volume van de verkochte goederen.
- A8. Cijferanalyses kunnen hulpmiddelen zijn bij het onderkennen van het bestaan van ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, alsmede van bedragen, verhoudingsgetallen en trendmatige ontwikkelingen die een indicatie kunnen zijn voor aangelegenheden die van invloed zijn op de controle. Ongebruikelijke en onverwachte verhoudingen kunnen een hulpmiddel zijn voor de accountant bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang, in het bijzonder van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
- A9. Wanneer dergelijke cijferanalyses echter gebruikmaken van gegevens op een hoog aggregatieniveau (wat het geval kan zijn bij cijferanalyses die worden uitgevoerd in het kader van risico-inschattingswerkzaamheden) geven de uitkomsten van de cijferanalyses slechts een eerste globale indicatie of het gaat om een afwijking van materieel belang. Daarom kan in die gevallen het in overweging nemen van andere informatie die is verzameld bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang tezamen met de uitkomsten van de cijferanalyses een hulpmiddel zijn voor de accountant bij het interpreteren en evalueren van de uitkomsten van de cijferanalyses.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A10. Het is mogelijk dat bepaalde kleinere entiteiten geen tussentijdse of maandelijkse financiële informatie hebben die voor de doeleinden van cijferanalyses kan worden gebruikt. In deze omstandigheden is het mogelijk dat, hoewel de accountant in staat kan zijn om beperkte cijferanalyses voor de doeleinden van de planning van de controle uit te voeren dan wel om bepaalde informatie te verkrijgen via verzoeken om inlichtingen, de accountant het uitvoeren van cijferanalyses moet plannen om de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen

en in te schatten wanneer een voorlopige conceptversie van de financiële overzichten van de entiteit beschikbaar is.

Observatie en inspectie (Zie: Alinea 6(c))

A11. Observatie en inspectie kunnen ondersteuning vormen voor informatie die uit verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen zijn verkregen en kunnen tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Voorbeelden van dergelijke controlewerkzaamheden omvatten observatie en inspectie van het volgende:

- De activiteiten van de entiteit;
- Documentatie (zoals businessplannen en strategieën), vastleggingen en handboeken betreffende interne beheersingsprocedures;
- Rapportages opgesteld door het management (zoals kwartaalverslagen van het management en tussentijdse financiële overzichten) en door degenen belast met governance (zoals notulen van vergaderingen van het bestuursorgaan);
- De panden en fabrieksinstallaties van de entiteit.

Informatie verkregen in voorgaande verslagperioden (Zie: Alinea 9)

A12. De eerdere ervaring van de accountant met de entiteit en de controlemaatregelen die bij eerdere controles zijn uitgevoerd kunnen de accountant informatie verschaffen over aangelegenheden zoals:

- In het verleden opgetreden fouten en het al dan niet tijdig corrigeren daarvan;
- De aard van de entiteit en haar omgeving, en haar interne beheersing (met inbegrip van tekortkomingen in de interne beheersing);
- Significante wijzigingen die de entiteit dan wel haar activiteiten heeft (hebben) ondergaan sinds het einde van de voorgaande verslagperiode, die voor de accountant een hulpmiddel kunnen vormen bij het verwerven van voldoende inzicht in de entiteit voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang.

A13. Van de accountant wordt vereist te bepalen of de in voorgaande verslagperioden verkregen informatie van blijvende relevantie is indien hij voornemens is die informatie te gebruiken voor het doel van de huidige controle. De reden daarvan is dat wijzigingen in de interne beheersingsomgeving bijvoorbeeld van invloed kunnen zijn op de relevantie van de informatie die in het voorgaand jaar is verkregen. Om te bepalen of zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de rele-

vantie van dergelijke informatie, kan de accountant om inlichtingen verzoeken en andere geschikte controlemaatregelen uitvoeren, zoals lijncontroles van relevante systemen.

Bespreking met de leden van het opdrachtteam (Zie: Alinea 10)

- A14. De bespreking met de leden van het opdrachtteam over de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang:
- Biedt meer ervaren teamleden, waaronder de opdrachtpartner, de gelegenheid om de op hun kennis van de entiteit gebaseerde inzichten te delen;
 - Maakt het de teamleden mogelijk informatie uit te wisselen over de bedrijfsrisico's waarvoor de entiteit vatbaar is alsmede over de wijze waarop en de gebieden waar binnen de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, bevatten;
 - Is een hulpmiddel voor de leden van het opdrachtteam bij het verwerven van een beter inzicht in de mogelijkheid dat een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan voorkomen in de specifieke gebieden die aan hen zijn toegewezen, alsmede bij het begrijpelijk maken hoe de uitkomsten van de controlemaatregelen die door hen worden uitgevoerd een effect kunnen hebben op andere aspecten van de controle, met inbegrip van beslissingen over de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;
 - Verschaft een platform waarop de leden van het opdrachtteam communiceren en nieuwe informatie uitwisselen die gedurende de controle is verkregen en die van invloed kan zijn op de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang of op controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om op deze risico's in te spelen;
 - Standaard 240 stelt verdere vereisten vast en geeft leidraden met betrekking tot de bespreking met de leden van het opdrachtteam over de frauderisico's⁶.
- A15. Het is voor de bespreking niet altijd noodzakelijk of niet altijd realiseerbaar dat alle leden tijdens één enkele bespreking aanwezig zijn (zoals bijvoorbeeld bij een controle die meerdere locaties betreft) en het is evenmin noodzakelijk dat alle leden van het opdrachtteam geïnformeerd worden over alle beslissingen die tijdens de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan bepaalde aangelegenheden bespreken met kernleden binnen het opdrachtteam waaronder, als dat van toepassing wordt geacht, specialisten en degenen die verantwoordelijk zijn voor de controle van groepsonderdelen, en hij kan verdere bespreking met anderen delegeren, rekening houdend

⁶ Standaard 240, alinea 15.

met de omvang van de communicatie die voor het opdrachtteam als geheel noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

Overwegingen specifiek voor kleine entiteiten

A16. Veel controles van kleine entiteiten worden helemaal uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar kan zijn). In dergelijke omstandigheden is het de opdrachtpartner die, aangezien hij persoonlijk de planning van de controle heeft verricht, verantwoordelijk zal zijn om de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten te evalueren.

Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing

De entiteit en haar omgeving

Factoren op het gebied van de sector, op het gebied van regelgeving en andere externe factoren (Zie: Alinea 11 (a))

Factoren op het gebied van de sector

A17. Onder relevante factoren op het gebied van de sector zijn begrepen de omstandigheden waaraan de sector onderworpen is, zoals de mate van concurrentie, de verhoudingen met leveranciers en afnemers, en technologische ontwikkelingen. Voorbeelden van aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden zijn onder meer:

- De markt en concurrentie, met inbegrip van de vraag, capaciteit, en prijsconcurrentie;
- De cyclische of seizoensgebonden activiteiten;
- De technologie met betrekking tot de producten van de entiteit;
- De beschikbaarheid en kosten van de benodigde energie.

A18. De sector waarbinnen de entiteit haar activiteiten uitvoert kan specifieke risico's van een afwijking van materieel belang naar voren brengen, voorkomend uit de aard van de bedrijfsactiviteiten of van de mate van regulering. Zo kunnen bijvoorbeeld langetermijncontracten significante schattingen van opbrengsten en kosten bevatten, die risico's van een afwijking van materieel belang kunnen doen ontstaan. In dergelijke gevallen is het belangrijk dat in het opdrachtteam medewerkers met voldoende relevante kennis en ervaring zijn opgenomen⁷.

⁷ Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", alinea 14.

Factoren op het gebied van regelgeving

A19. Relevante factoren op het gebied van regelgeving betreffen onder meer de regelgevende omgeving. De regelgevende omgeving omvat onder meer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wettelijke en politieke omgevingsfactoren. Voorbeelden van aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden, zijn onder meer:

- De verslaggevingsprincipes en de sectorspecifieke administratieve praktijken;
- Het regelgevingskader voor een gereguleerde sector;
- De wet- en regelgeving die in belangrijke mate van invloed zijn op de uitoefening door de entiteit van haar activiteiten, alsmede de activiteiten van de rechtstreekse toezichthouders;
- Belastingen (vennootschaps-, en andere belastingen);
- Overheidsbeleid dat thans van invloed is op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, zoals de monetaire politiek, met inbegrip van de deviezencontrole, de fiscale politiek, financiële incentives (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en het beleid met betrekking tot tarieven en handelsbelemmeringen ;
- Milieu-eisen met invloed op de bedrijfsuitoefening door de sector en door de entiteit.

A20. Standaard 250 bevat bepaalde specifieke vereisten met betrekking tot het voor de entiteit en voor de branche of sector waarin zij haar activiteiten uitvoert van toepassing zijnde wettelijk en regelgevend kader⁸.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A21. Voor controles van entiteiten in de publieke sector is het mogelijk dat wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie van invloed zijn op de activiteiten van de entiteit. Dergelijke elementen zijn essentieel om rekening mee te houden bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.

Andere externe factoren

A22. Voorbeelden van andere op de activiteiten van de entiteit van invloed zijnde externe factoren waarmee de accountant rekening moet houden, zijn onder meer de algemene economische

⁸ Standaard 250, "Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten", alinea 12.

omstandigheden, de interestvoeten en de beschikbaarheid van financiering, alsmede de inflatie of een herwaardering van valuta.

Aard van de entiteit (Zie: Alinea 11 (b))

- A23. Een inzicht verwerven in de aard van een entiteit stelt de accountant in staat aangelegenheden te begrijpen, waaronder:
- Of de entiteit een complexe structuur heeft met bijvoorbeeld dochtermaatschappijen of andere componenten met meerdere vestigingen. Complexe structuren brengen dikwijls issues met zich mee die risico's van een afwijking van materieel belang kunnen doen ontstaan. Deze issues hebben onder meer betrekking op de vraag of *goodwill*, *joint ventures*, investeringen of voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities) op passende wijze administratief verwerkt zijn;
 - De eigendomsstructuur en de betrekkingen tussen eigenaren en andere personen of entiteiten. Dit inzicht kan een hulpmiddel zijn bij het bepalen of transacties met verbonden partijen op passende wijze onderkend en administratief verwerkt zijn. Standaard 550⁹ stelt vereisten vast en geeft leidraden voor hetgeen de accountant in aanmerking moet nemen met betrekking tot verbonden partijen.
- A24. Voorbeelden van aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verwerven van inzicht in de aard van de entiteit zijn onder meer:
- Bedrijfsactiviteiten – zoals:
 - Aard van de inkomstenbronnen, van producten en diensten en van markten, alsmede betrokkenheid bij elektronische handel zoals verkopen en marketing activiteiten via internet;
 - Uitoefening van activiteiten (bijvoorbeeld productiefasen en –wijzen, of activiteiten die zijn blootgesteld aan milieurisico's);
 - Samenwerkingsverbanden, *joint ventures* en uitbesteding van werkzaamheden;
 - Geografische spreiding en indeling van de sector in segmenten;
 - Vestigingsplaatsen van productie, magazijnen en kantoren alsmede de hoeveelheden voorraden en de plaats waar deze zich bevinden;
 - De belangrijkste afnemers en belangrijke leveranciers van goederen en diensten, arbeidsovereenkomsten (waaronder het bestaan van CAO's, pensioenvoorwaarden en

⁹ Standaard 550, "Verbonden partijen".

- andere uitkeringen aan gewezen werknemers, aandelenoptie- of incentive beloningsregelingen en overheidsregelgeving betreffende personeelsleden);
 - Onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten en -kosten;
 - Transacties met verbonden partijen.
 - Investerings en investeringsactiviteiten – zoals:
 - Voorgenomen en onlangs uitgevoerde investeringen of desinvesteringen;
 - Investerings in en verkoop van effecten en leningen;
 - Investerings in kapitaalgoederen;
 - Investerings in niet-geconsolideerde deelnemingen, met inbegrip van samenwerkingsverbanden, *joint ventures* en voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities).
 - Financiering en financieringsactiviteiten – zoals:
 - De belangrijkste dochtermaatschappijen en verbonden entiteiten, alsmede geconsolideerde en niet-geconsolideerde structuren;
 - Structuur van de schulden en kredietvoorwaarden, alsmede overeenkomsten van *off-balance* financiering om en lease-overeenkomsten;
 - Werkelijke eigenaren (lokaal, buitenlands, zakelijke reputatie en ervaring) en verbonden partijen;
 - Gebruik van afgeleide financiële instrumenten.
 - Financiële verslaggeving – zoals:
 - verslaggevingsprincipes en sectorspecifieke gebruiken, met inbegrip van rubrieken die specifiek zijn voor een bepaalde sector (bijvoorbeeld leningen en investeringen bij banken of onderzoek en ontwikkeling bij farmaceutische bedrijven);
 - wijze van opbrengstverantwoording;
 - waardering tegen reële waarde;
 - activa, passiva en transacties luidende in vreemde valuta;
 - administratieve verwerking van ongebruikelijke of ingewikkelde transacties, met inbegrip van die transacties op controversiële of in opkomst zijnde gebieden (bijvoorbeeld verwerking van op aandelen gebaseerde personeelsbeloningen).
- A25. Significante wijzigingen binnen de entiteit ten opzichte van voorgaande verslagperioden kunnen risico's van een afwijking van materieel belang doen ontstaan of veranderen.

Aard van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities)

- A26. Een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity) (ook wel eens een *special purpose vehicle* genoemd) is een entiteit die in het algemeen tot stand wordt gebracht voor een zeer beperkt en goed gedefinieerd doel, zoals om gevolg te geven aan een leasing of een securitisatie van financiële activa, dan wel om onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten uit te voeren. Zij kan de vorm aannemen van een vennootschap, een trustmaatschappij, een samenwerkingsverband of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid. Het is mogelijk dat de entiteit in naam van de entiteit die voor een bijzonder doel werd opgericht (special-purpose entity) vaak activa transfereert naar deze laatstgenoemde (bijvoorbeeld als deel van een transactie waarbij financiële activa zijn betrokken gericht op het niet opnemen daarvan), de rechten verkrijgt om de activa van deze laatstgenoemde te gebruiken, dan wel diensten verleent aan deze laatstgenoemde, terwijl andere partijen de financiering daarvan aan deze laatstgenoemde verschaffen. Zoals Standaard 550 aangeeft, kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity) in bepaalde omstandigheden een verbonden partij van de entiteit zijn¹⁰.
- A27. Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde condities die moeten leiden tot de totstandkoming van zeggenschap, of omstandigheden waaronder de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity) in overweging moet worden genomen voor consolidatiedoeleinden. De interpretatie van de door dergelijke stelsels gestelde eisen vereist vaak een gedetailleerde kennis van de relevante afgesloten overeenkomsten waarbij de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity) is betrokken.

De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving (Zie: Alinea 11 (c))

- A28. Een inzicht in de keuze en de toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving kunnen aangelegenheden omvatten als:
- De methodiek die de entiteit hanteert voor het administratief verwerken van significante en ongebruikelijke transacties;
 - De invloed van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op controversiële of in opkomst zijnde gebieden, waarvoor in onvoldoende mate uitgevaardigde regels of consensus bestaan;
 - Wijzigingen in de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;

¹⁰ Standaard 550, alinea A7.

- Financiële verslaggevingsstandaarden en wet- en regelgeving die nieuw zijn voor de entiteit alsmede het moment en de wijze waarop de entiteit deze gestelde eisen zal toepassen.

Doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's (Zie: Alinea 11 (d))

- A29. De entiteit oefent haar bedrijfsactiviteiten uit in de context van sectorale, regelgevende en andere interne en externe omstandigheden. Om op deze omstandigheden in te spelen formuleert het management of degenen belast met governance doelstellingen die de algehele plannen voor de entiteit vormen. Strategieën vormen de benaderingswijze waarop het management deze doelstellingen tracht te bereiken. De doelstellingen en strategieën van de entiteit kunnen in de tijd wijzigen.
- A30. De term 'bedrijfsrisico' heeft een ruimere betekenis dan het 'risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten', hoewel dit laatste daar wel deel van uitmaakt. Een bedrijfsrisico kan het gevolg zijn van veranderingen of van complexiteit. Tevens kan het nalaten om te onderkennen van de noodzaak tot verandering een bedrijfsrisico doen ontstaan. Een bedrijfsrisico kan bijvoorbeeld voortkomen uit:
- Het ontwikkelen van nieuwe producten of diensten die kunnen mislukken;
 - Een markt die, zelfs wanneer deze met goed gevolg is ontwikkeld, een product of dienst niet op adequate wijze ondersteunt; of
 - Gebreken in een product of dienst die kunnen leiden tot aansprakelijkheid en reputatieschade.
- A31. Een inzicht in de bedrijfsrisico's voor de entiteit vergroot de kans op het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang, omdat de meeste bedrijfsrisico's uiteindelijk financiële gevolgen hebben en daardoor de financiële overzichten beïnvloeden. De accountant is echter niet verantwoordelijk voor het onderkennen of inschatten van alle bedrijfsrisico's omdat niet alle bedrijfsrisico's risico's van een afwijking van materieel belang doen ontstaan.
- A32. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in aanmerking kan nemen bij het verwerven van inzicht in de doelstellingen, strategieën en daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, zijn onder meer:

- Ontwikkelingen in de sector (een mogelijk hiermee gepaard gaand bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de entiteit niet het personeel of de deskundigheid heeft om veranderingen in de sector te behandelen);
- Nieuwe producten en diensten (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn het feit dat er een toegenomen productaansprakelijkheid bestaat);
- Uitbreiding van de bedrijfsactiviteiten (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de vraag niet op accurate wijze is ingeschat);
- Nieuwe gestelde eisen inzake administratieve verwerking (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn de onvolledige of onjuiste implementatie of de toegenomen kosten);
- Vereisten op grond van regelgeving (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn het feit dat de juridische risico's zijn toegenomen);
- Lopende en voorzienbare financieringsbehoefte (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn het wegvallen van financiering doordat de entiteit niet in staat is om aan zijn verplichtingen te voldoen);
- Gebruik van informatietechnologie (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn het feit dat de systemen en processen onverenigbaar zijn);
- Effecten van het implementeren van een strategie, in het bijzonder effecten die tot nieuwe gestelde eisen inzake administratieve verwerking zullen leiden (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn de onvolledige of onjuiste implementatie daarvan).

A33. Een bedrijfsrisico kan een direct gevolg hebben voor de risico's van een afwijking van materieel belang in transactiestromen, rekeningsaldi en opgenomen toelichtingen, op het niveau van beweringen of op het niveau van het financieel overzicht. Zo kan het bedrijfsrisico voortkomend uit het inkrimpen van een cliëntenportefeuille, leiden tot een vergroot risico van een afwijking van materieel belang bij de waardering van vorderingen. Hetzelfde risico kan echter, vooral als het samengaat met een economie die zich in een neerwaartse beweging bevindt, ook een langetermijneffect hebben, hetgeen de accountant beschouwt bij het beoordelen van de geschiktheid van de continuïteitsveronderstelling. De afweging of een bedrijfsrisico een risico van een afwijking van materieel belang tot gevolg kan hebben vindt bijgevolg plaats in het licht van de omstandigheden waarin de entiteit verkeert. Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor de risico's van een afwijking van materieel belang zijn opgenomen in bijlage 2.

A34. Gewoonlijk onderkent het management bedrijfsrisico's en bepaalt zij de benaderingen om daarop in te spelen. Een dergelijk risico-inschattingsproces vormt een bestanddeel van de interne beheersing en wordt besproken in Alinea15 en A79-A&O.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A35. Bij controles van entiteiten in de publieke sector kunnen de “doelstellingen van het management” beïnvloed zijn door zorgen betreffende de publieke verantwoordingsplicht en mede doelstellingen bevatten die hun oorsprong vinden in wet- of regelgeving of in voorschriften van een andere bevoegde instantie.

De meting en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit (Zie: Alinea 11(e))

- A36. Het management en anderen zullen die zaken die zij als belangrijk beschouwen meten en beoordelen. Prestatiemetingen, zowel externe als interne, leggen druk op de entiteit. Deze druk kan op zijn beurt weer aanleiding voor het management zijn om actie te ondernemen om de bedrijfsvoering te verbeteren of om misleidende financiële overzichten op te stellen. Daarom kan het verwerven van inzicht in de prestatiemetingen binnen de entiteit voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het in overweging nemen of een dergelijke druk tot gevolg kan hebben dat het management actie onderneemt die de risico's van een afwijking van materieel belang kan vergroten, waaronder degene die het gevolg is van fraude – Zie Standaard 240 voor vereisten en leidraden met betrekking tot de frauderisico's.

- A37. De meting en beoordeling van de financiële prestaties is niet hetzelfde als het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen (besproken als bestanddeel van de interne beheersing in de Alinea A98-A104) hoewel de doeleinden ervan gedeeltelijk hetzelfde kunnen zijn:

- De meting en beoordeling van de financiële prestaties zijn gericht op de vraag of de bedrijfsvoering voldoet aan de door het management (of instanties) vastgestelde doelstellingen;
- Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen is specifiek gericht op de effectieve werking van de interne beheersing.

In sommige gevallen kunnen prestatie-indicatoren echter ook informatie verschaffen die het management in staat stellen tekortkomingen in de interne beheersing te onderkennen.

- A38. Voorbeelden van intern gegenereerde informatie die door het management wordt gebruikt voor het meten en beoordelen van de financiële prestaties en waarmee de accountant rekening kan houden zijn onder meer:

- Belangrijke (financiële en niet-financiële) prestatie-indicatoren en kernratio's, trends en statistieken inzake de activiteiten;
- Analyses van financiële prestaties van verslagperiode tot verslagperiode;

- Budgetten, prognoses, analyses van verschillen, gesegmenteerde informatie en prestatierapportages op divisie-, afdelings- of ander niveau;
- Maatstaven voor personeelsprestaties en beleidslijnen inzake op incentives gebaseerde beloningen;
- Vergelijking van de prestaties van de entiteit met die van de concurrentie.

A39. Externe partijen kunnen ook overgaan tot de meting en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit. Zo kan bijvoorbeeld externe informatie, zoals rapportages van analisten en rapportages van kredietbeoordelaars, belangrijke informatie verschaffen aan de accountant. Dergelijke rapportages kunnen dikwijls worden verkregen van de gecontroleerde entiteit zelf.

A40. Interne metingen kunnen de aandacht vestigen op onverwachte uitkomsten of trends die onderzoek door het management vergen om de oorzaak daarvan te bepalen alsmede om corrigerende acties te ondernemen (waaronder in sommige gevallen het tijdig opsporen en corrigeren van afwijkingen). Prestatiemetingen kunnen voor de accountant ook een aanwijzing zijn van het feit dat risico's van een afwijking in daarmee verband houdende informatie in de financiële overzichten daadwerkelijk bestaan. Zo kan bijvoorbeeld door prestatiemeting worden vastgesteld dat de entiteit een ongebruikelijk snelle groei doormaakt of een buitensporig hoge winstgevendheid heeft in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector. Dergelijke informatie kan, vooral als zij samengaat met andere factoren zoals een prestatie-afhankelijke bonus of een incentive-afhankelijk salarissysteem op basis van gerealiseerde doelstellingen, een aanwijzing zijn voor het mogelijke risico van oneigenlijke beïnvloeding door het management van informatie bij het opstellen van de financiële overzichten.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A41. Kleinere entiteiten hebben dikwijls geen procedures om over te gaan tot de meting en beoordeling van de financiële prestaties. Het verzoeken om inlichtingen bij het management kan aan het licht brengen dat zij steunt op bepaalde kernindicatoren voor het evalueren van financiële prestaties en voor het ondernemen van passende acties. Indien het verzoeken om dergelijke inlichtingen een aanwijzing geeft voor het ontbreken van meting en beoordeling van prestaties kan er een verhoogd risico bestaan van het niet ontdekken en het niet corrigeren van afwijkingen.

De interne beheersing van de entiteit (Zie: Alinea 12)

A42. Inzicht in de interne beheersing kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het onderkennen van soorten mogelijke afwijkingen en van factoren die van invloed zijn op de risico's van een afwijking van materieel belang alsmede bij het opzetten van de aard, timing en omvang van verdere controlemaatregelen.

A43. De onderstaande toepassingsgerichte aanwijzingen betreffende de interne beheersing worden als volgt in vier secties weergegeven:

- Algemene aard en kenmerken van de interne beheersing;
- Interne beheersingsmaatregelen relevant voor de controle;
- Aard en omvang van het verwerven van inzicht in de relevante interne beheersingsmaatregelen;
- Componenten van de interne beheersing.

Algemene aard en kenmerken van de interne beheersing

Doel van de interne beheersing

A44. De interne beheersing wordt opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om in te spelen op onderkende bedrijfsrisico's die een bedreiging vormen voor het bereiken van één of meer doelstellingen van de entiteit met betrekking tot:

- De betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving van de entiteit;
- De effectieve en efficiënte werking van de uitoefening van haar activiteiten; en
- Het door de entiteit naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

De wijze waarop de interne beheersing wordt opgezet, geïmplementeerd en onderhouden verschilt naar omvang en complexiteit van de entiteit.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A45. Kleinere entiteiten kunnen minder gestructureerde middelen en eenvoudiger processen en werkwijzen hanteren om hun doelstellingen te bereiken.

Beperkingen van de interne beheersing

A46. Hoe effectief de interne beheersing ook is, zij kan een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat de door haar gestelde doelen betreffende de financiële verslaggeving worden bereikt. De kans op het bereiken van haar doelen wordt beïnvloed door inherente beperkingen van de interne beheersing. Deze omvatten het feit dat mensen foutieve beslissingen kunnen nemen alsmede dat verstoringen van de interne beheersing als gevolg van menselijke fouten kunnen voorkomen. Er kan bijvoorbeeld een fout optreden in de opzet van, of een wijziging in, een interne beheersingsmaatregel. Eveneens is het mogelijk dat de werking van een interne

beheersingsmaatregel niet effectief is bijvoorbeeld wanneer informatie die wordt vervaardigd ten behoeve van de interne beheersing (zoals een uitzonderingsrapportage) niet op effectieve wijze wordt gehanteerd omdat degene die verantwoordelijk is voor het beoordelen van deze informatie het doel ervan niet begrijpt of nalaat passende acties te ondernemen.

- A47. Interne beheersingsmaatregelen kunnen daarnaast worden omzeild door samenspanning tussen twee of meer personen dan wel door het ten onrechte doorbreken van de interne beheersing door het management. Zo kan het management *side agreements* sluiten met afnemers die de in de standaardverkoopcontracten van de entiteit opgenomen bepalingen en de voorwaarden wijzigen, hetgeen kan resulteren in een niet correcte opbrengstverantwoording. Ook kunnen de in een computerprogramma opgenomen wijzigingscontroles die erop zijn gericht transacties welke een gespecificeerde kredietlimiet te boven gaan te onderkennen en te rapporteren, worden doorbroken of buiten werking worden gesteld.
- A48. Verder kan het management bij het opzetten en implementeren van de interne beheersingsmaatregelen beslissingen nemen over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die zij wil implementeren alsmede over de aard en omvang van de risico's die zij wenst te aanvaarden.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A49. Kleinere entiteiten hebben dikwijls minder werknemers waardoor de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is, kan worden beperkt. In een kleinere entiteit die door de eigenaar wordt gemanaged kan de eigenaar-bestuurder echter op effectievere wijze toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit toezicht kan een compensatie vormen voor de doorgaans beperktere mogelijkheden van functiescheiding.
- A50. Daartegenover staat dat de eigenaar-bestuurder beter in staat zal zijn om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken omdat het systeem van de interne beheersing minder gestructureerd is. Dit wordt door de accountant in aanmerking genomen bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Onderverdeling van de interne beheersing in componenten

- A51. Het onderverdelen van de interne beheersing in de volgende vijf componenten verschaft in het kader van de Standaarden een nuttig kader voor accountants bij het overwegen van de wijze waarop verschillende aspecten van de interne beheersing van een entiteit van invloed kunnen zijn op de controle:
- a. De interne beheersingsomgeving;
 - b. Het risico-inschattingsproces van de entiteit;

- c. Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende voor de financiële verslaggeving relevante bedrijfsprocessen en de communicatie;
- d. De interne beheersingsactiviteiten; en
- e. Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

Deze onderverdeling geeft niet noodzakelijkerwijs weer op welke wijze een entiteit de interne beheersingsmaatregelen opzet, implementeert en onderhoudt, en evenmin op welke wijze zij een specifiek bestanddeel in categorieën opdeelt. Accountants mogen daarom andere dan de in deze Standaard gebruikte terminologie of stelsels hanteren om de verschillende aspecten van de interne beheersing en de invloed daarvan op de controle te beschrijven, zolang bij het uitvoeren van de werkzaamheden aan alle componenten die in deze Standaard zijn beschreven, aandacht wordt besteed.

- A52. De toepassingsgerichte aanwijzingen betreffende de vijf componenten van de interne beheersing met betrekking tot de controle van financiële overzichten zijn hierna uiteengezet in de alinea's A69-A104. Bijlage 1 geeft verdere verklarende informatie over deze componenten van de interne beheersing.

Kenmerken van handmatige en geautomatiseerde elementen van de interne beheersing die relevant zijn voor de risico-inschatting door de accountant

- A53. Het interne beheersingssysteem van een entiteit bevat handmatige elementen en bevat dikwijls geautomatiseerde elementen. De kenmerken van handmatige of geautomatiseerde elementen zijn relevant voor de risico-inschatting door de accountant en voor de daarop gebaseerde verdere controlemaatregelen.
- A54. Het gebruik van handmatige of geautomatiseerde elementen in de interne beheersing is ook van invloed op de wijze waarop transacties worden geïnitieerd, worden vastgelegd, worden verwerkt en gerapporteerd:
- Interne beheersingsmaatregelen in een handmatig systeem kunnen mede werkzaamheden omvatten zoals het goedkeuren en het beoordelen van transacties en het maken van aansluitingen en het opvolgen van reconciliatie items. In plaats daarvan kan een entiteit geautomatiseerde werkwijzen hanteren voor het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties, in welk geval elektronische vastleggingen in de plaats treden van papieren documenten;
 - Interne beheersingsmaatregelen in geautomatiseerde systemen bestaan uit een combinatie van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld geautomatiseerde controles in computerprogramma's) en handmatige interne beheersingsmaatregelen. Daarnaast kunnen handmatige interne beheersingsmaatregelen onafhankelijk zijn

van geautomatiseerde gegevensverwerking, kunnen zij informatie gebruiken die door de automatisering is opgeleverd of kunnen zij beperkt blijven tot het monitoren van het op effectieve wijze functioneren van de geautomatiseerde gegevensverwerking en van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en kunnen zij gericht zijn op het afhandelen van uitzonderingen. Indien voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of voor andere financiële gegevens die in de financiële overzichten zullen worden opgenomen, gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde gegevensverwerking, kunnen de systemen en programma's interne beheersingsmaatregelen bevatten die betrekking hebben op de overeenkomstige beweringen voor van materieel belang zijnde posten of kunnen zij cruciaal zijn voor het op effectieve wijze functioneren van handmatige interne beheersingsmaatregelen die afhankelijk zijn van de geautomatiseerde gegevensverwerking. Het samenstel van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen in een entiteit varieert met de aard en complexiteit van het gebruik van automatisering.

A55. In het algemeen biedt geautomatiseerde gegevensverwerking potentiële voordelen voor de interne beheersing van een entiteit omdat het de entiteit in staat stelt:

- Vooraf bepaalde regels voor de uitoefening van bedrijfsactiviteiten op consistente wijze toe te passen alsmede ingewikkelde bewerkingen uit te voeren bij het verwerken van grote hoeveelheden transacties of gegevens;
- De tijdigheid, beschikbaarheid en accuraatheid van informatie te verbeteren;
- Aanvullende analyses van gegevens mogelijk te maken;
- Het verbeteren van de mogelijkheid om de wijze van uitvoeren van haar activiteiten, alsmede van haar beleidslijnen en –procedures te monitoren;
- De risico's te verkleinen dat interne beheersingsmaatregelen worden omzeild; en
- De mogelijkheden die leiden tot een effectieve functiescheiding te vergroten door interne beveiligingsmaatregelen te implementeren in toepassingsprogramma's, gegevensbanken en besturingssystemen.

A56. Geautomatiseerde gegevensverwerking brengt ook specifieke risico's voor de interne beheersing van een entiteit met zich, waaronder:

- Het gebruikmaken van systemen of programma's die gegevens op een niet passende wijze verwerken, onjuiste gegevens verwerken, of beide;
- Ongeautoriseerde toegang tot gegevens die tot gevolg kan hebben dat gegevens worden vernietigd of dat onjuiste wijzigingen in gegevens worden aangebracht, waaronder het vastleggen van ongeautoriseerde of niet-bestaande transacties of de onjuiste vastlegging van

transacties. Specifieke risico's kunnen ontstaan bij gebruik van een gemeenschappelijke gegevensbank door meerdere gebruikers;

- De kans dat personeelsleden betrokken bij de geautomatiseerde gegevensverwerking toegangsmogelijkheden verkrijgen die verder gaan dan zij voor het uitvoeren van de aan hen toegewezen taken nodig hebben, waardoor functiescheidingen buiten werking worden gesteld;
- Ongeautoriseerde wijzigingen van gegevens in basisbestanden;
- Ongeautoriseerde wijzigingen in systemen of programma's;
- Het nalaten om noodzakelijke aanpassingen in systemen of programma's aan te brengen;
- Ongepast handmatig ingrijpen;
- Potentieel verlies van gegevens of het niet in staat zijn om gegevens indien nodig te benaderen.

A57. Handmatige elementen in de interne beheersing kunnen meer geschikt zijn indien oordeelsvorming en discretie vereist zijn, bijvoorbeeld in de volgende omstandigheden:

- Grote, ongebruikelijke of eenmalige transacties;
- Situaties waarin fouten moeilijk te omschrijven, te voorzien of te voorspellen zijn;
- In veranderende omstandigheden die een specifieke interne beheersingsmaatregel vereisen die buiten het toepassingsgebied van een bestaande geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel valt;
- Bij het monitoren van de effectiviteit van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen.

A58. Handmatige elementen in de interne beheersing kunnen minder betrouwbaar zijn dan geautomatiseerde elementen omdat het eenvoudiger is deze te omzeilen, te negeren of terzijde te stellen en zijn ook meer onderhevig aan het maken van eenvoudige fouten of het begaan van vergissingen. Van het consequent uitvoeren van een handmatige interne beheersingsmaatregel kan daarom niet worden uitgegaan. Handmatige elementen in de interne beheersing zijn mogelijk minder geschikt in de volgende gevallen:

- Grote aantallen of herhaaldelijk voorkomende transacties, of in situaties waarin fouten die te voorzien of te voorspellen zijn, kunnen worden voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd door gebruik te maken van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die door de passende parameters worden aangestuurd;
- Interne beheersingsactiviteiten waarvan de specifieke wijze van uitvoeren van de interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze kan worden opgezet en geautomatiseerd.

A59. De omvang en de aard van de risico's voor de interne beheersing zijn afhankelijk van de aard en de kenmerken van het informatiesysteem van de entiteit. De entiteit speelt in op de risico's voortkomend uit het gebruik van geautomatiseerde gegevensverwerking of uit het gebruik van handmatige elementen in de interne beheersing door effectieve interne beheersingsmaatregelen in te stellen in het licht van de kenmerken van het informatiesysteem van de entiteit.

Interne beheersingsmaatregelen relevant voor de controle

A60. Er is een rechtstreeks verband tussen de door een entiteit gestelde doelen en de interne beheersingsmaatregelen die zij implementeert gericht op het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat deze doelen worden bereikt. Deze doelstellingen, en daarmee de interne beheersingsmaatregelen, hebben betrekking op de financiële verslaggeving, de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving; niet al deze doelstellingen en interne beheersingsmaatregelen zijn echter relevant voor de risico-inschatting door de accountant.

A61. Factoren die relevant zijn voor de door de accountant toegepaste oordeelsvorming om vast te stellen of een interne beheersingsmaatregel afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen relevant is voor de controle kunnen onder meer de volgende aspecten inhouden:

- De materialiteit;
- De significantie van het desbetreffende risico;
- De omvang van de entiteit;
- De aard van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, met inbegrip van haar organisatiestructuur en de eigendomskenmerken;
- De diversiteit en complexiteit van de activiteiten van de entiteit;
- De eisen die door de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn gesteld;
- De omstandigheden en het van toepassing zijnde bestanddeel van de interne beheersing;
- De aard en complexiteit van de systemen die deel uitmaken van de interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van het gebruikmaken van serviceorganisaties;
- De vraag of en de wijze waarop een specifieke interne beheersingsmaatregel afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen een afwijking van materieel belang voorkomt of ontdekt en corrigeert.

A62. Interne beheersingsmaatregelen betreffende de volledigheid en het accuraat zijn van informatie die door de entiteit wordt opgeleverd kunnen ook relevant zijn voor de controle indien de accountant voornemens is deze informatie te gebruiken bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerk-

zaamheden. Het is mogelijk dat interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot doelstellingen met betrekking tot de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving tevens relevant zijn voor een controle indien zij betrekking hebben op gegevens die de accountant evalueert of gebruikt bij het toepassen van controlewerkzaamheden.

- A63. De interne beheersing betreffende de bewaking van activa gericht op het voorkomen van het ongeautoriseerd aanschaffen, gebruiken of afstoten kan interne beheersingsmaatregelen omvatten betreffende doelstellingen inzake zowel de financiële verslaggeving als de activiteiten. Het door de accountant in overweging nemen van dergelijke interne beheersingsmaatregelen is gewoonlijk beperkt tot welke relevant zijn voor de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving.
- A64. Een entiteit kent gewoonlijk interne beheersingsmaatregelen betreffende doelstellingen die niet relevant zijn voor de controle en die daarom niet in overweging hoeven te worden genomen. Een entiteit kan bijvoorbeeld steunen op een geavanceerd systeem van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen voor een doelmatige en effectieve uitoefening van activiteiten (zoals het systeem van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bij een luchtvaartmaatschappij om de vooropgestelde vluchtschema's te onderhouden), maar deze interne beheersingsmaatregelen zijn gewoonlijk niet relevant voor de controle. Hoewel de interne beheersing betrekking heeft op de entiteit als geheel of op één of meer van haar operationele onderdelen of bedrijfsprocessen is het verder mogelijk dat de inzicht in de interne beheersing die betrekking heeft op alle operationele onderdelen en bedrijfsprocessen van de entiteit toch niet relevant is voor de controle.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A65. Accountants in de publieke sector hebben veelal aanvullende verplichtingen met betrekking tot de interne beheersing, bijvoorbeeld het rapporteren betreffende het naleven van een vastgestelde wijze van handelen. Tevens kunnen accountants in de publieke sector verplicht zijn betreffende het naleven van wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie te rapporteren. Daarom kan hun beoordeling van de interne beheersing uitgebreider en meer gedetailleerd zijn.

Aard en omvang van het verwerven van inzicht in de relevante interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 13)

- A66. Het evalueren van de opzet van een interne beheersingsmaatregel omvat het nagaan of deze maatregel, afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, afwijkingen van materieel belang op effectieve wijze kan voorkomen, of kan ontdekken en corrigeren. Het implementeren van een interne beheersingsmaatregel houdt in dat deze bestaat en dat de entiteit deze ook toepast. Het heeft weinig zin de implementatie van een interne beheersingsmaatregel die niet effectief is vast te stellen, daarom wordt eerst de opzet van een interne beheersingsmaat-

regel in overweging genomen. Een ondeugdelijk opgezette interne beheersingsmaatregel kan een significante tekortkoming in de interne beheersing van de entiteit vormen.

A67. Risico-inschattingswerkzaamheden gericht op het verkrijgen van controle-informatie betreffende de opzet en implementatie van de relevante interne beheersingsmaatregelen kunnen mede omvatten:

- Het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit;
- Het waarnemen van het toepassen van specifieke interne beheersingsmaatregelen;
- Het inspecteren van documenten en rapportages;
- Het volgen van transacties door het informatiesysteem heen voor zover relevant voor de financiële verslaggeving. Het verzoeken om inlichtingen alleen is voor deze doeleinden niet voldoende.

A68. Het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit is niet voldoende voor het onderzoek naar de werking van de interne beheersingsmaatregelen, tenzij er een bepaalde automatisme bestaat dat in de consistente toepassing van de interne beheersingsmaatregel voorziet. Het verkrijgen van controle-informatie over de implementatie van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een bepaald tijdstip vormt bijvoorbeeld geen controle-informatie betreffende de werking van de interne beheersingsmaatregel op andere tijdstippen gedurende de verslagperiode. Vanwege de intrinsieke consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking (zie alinea A55) kan echter het uitvoeren van controlewerkzaamheden om vast te stellen dat een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd wel dienen als een toetsing betreffende de werking van die interne beheersingsmaatregel, mits ondersteund door de beoordeling van en het toetsen door de accountant aan de interne beheersingsmaatregelen zoals die betreffende de wijzigingen in de programmatuur. Het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen wordt verder in detail behandeld in Standaard 330¹¹.

Componenten van de interne beheersing - Interne beheersingsomgeving (Zie: Alinea 14)

A69. De interne beheersingsomgeving omvat ook de functies van governance en management alsmede de houding, het bewustzijn en de handelingen van degenen belast met governance en van het management voor wat betreft de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan voor de entiteit. De interne beheersingsomgeving is toonzettend binnen een organisatie en beïnvloedt daarmee het bewustzijn door medewerkers van de interne beheersing.

¹¹ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

- A70. Elementen van de interne beheersingsomgeving die relevant kunnen zijn bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving omvatten hetgeen volgt:
- a. *Het communiceren over en het handhaven van integriteit en ethische waarden* – dit zijn essentiële elementen die de effectiviteit van de opzet, het beheersen het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden;
 - b. *Committeren aan competentie* – aangelegenheden zoals het door het management overwegen van het niveau van competentie voor de specifieke taken en de wijze waarop die niveaus worden vertaald naar de benodigde vaardigheden en kennis;
 - c. *Participatie van degenen belast met governance* – eigenschappen van degenen belast met governance, zoals:
 - Hun onafhankelijkheid ten opzichte van het management;
 - Hun ervaring en gezag;
 - De mate van hun betrokkenheid en de informatie die zij ontvangen, alsmede het nauwgezet onderzoeken van de werkzaamheden;
 - Het passend zijn van hun acties, waaronder de mate waarin moeilijke vragen worden gesteld en samen met het management worden opgevolgd, alsmede hun interactie met interne en externe accountants;
 - d. *De opvattingen en werkwijze van het management* – kenmerken van het management zoals:
 - Haar houding ten opzichte van het nemen en beheersen van bedrijfsrisico's;
 - Haar houding en handelingen ten aanzien van de financiële verslaggeving;
 - Haar houding ten opzichte van de informatieverwerking en de administratieve functie en van het daarbij betrokken personeel;
 - e. *Organisatorische structuur* – het kader waarbinnen de werkzaamheden van een entiteit die gericht zijn op het bereiken van haar doelstellingen, worden gepland, uitgevoerd, beheerst en beoordeeld;
 - f. *Toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden* – aangelegenheden zoals de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden voor activiteiten worden toegekend alsmede de wijze waarop rapportagestructuren en autorisatieschema's worden vastgesteld;
 - g. *Beleidslijnen en toepassing inzake personeelszaken* – beleidslijnen en toepassingen die bijvoorbeeld betrekking hebben op het werven van personeel, oriëntatie, training, evaluatie, begeleiden, promoties, beloningen en acties gericht op verbeteringen.

Controle-informatie over elementen van de interne beheersingsomgeving

A71. Relevante controle-informatie kan worden verkregen door een combinatie van het verzoeken om inlichtingen en andere risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bijvoorbeeld het bevestigen van inlichtingen door observatie of door inspectie van documenten. Zo kan de accountant bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij werknemers, inzicht verwerven in de wijze waarop het management aan haar werknemers communiceert over haar visie op zakelijk handelen en ethisch gedrags. De accountant kan dan bepalen of de relevante interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd door bijvoorbeeld na te gaan of het management een schriftelijke gedragscode heeft vastgesteld en of zij zelf in lijn met de gedragscode handelt.

Invloed van de interne beheersingsomgeving op de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang

A72. Sommige elementen van de interne beheersingsomgeving van een entiteit hebben een diepgaande invloed op het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. Het bewust worden van de interne beheersing binnen een entiteit wordt bijvoorbeeld in belangrijke mate beïnvloed door de degenen belast met governance omdat één van zijn taken bestaat uit het bieden van een tegenwicht aan de druk inzake de financiële verslaggeving die op het management wordt gelegd door de markt of door beloningsstructuren. De effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsomgeving in relatie tot de participatie van degenen belast met governance wordt daarom beïnvloed door aangelegenheden zoals:

- De onafhankelijkheid ten opzichte van het management en de mate waarin zij in staat zijn de handelingen van het management te evalueren;
- De vraag of zij inzicht hebben in de transacties van de entiteit uitgevoerd in het kader van haar bedrijfsactiviteiten;
- De mate waarin zij evalueren of de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A73. Een actief en onafhankelijk bestuursorgaan kan invloed uitoefenen op de filosofie en werkwijze van het management op het hoogste verantwoordelijkheidsniveau. Andere elementen kunnen echter een beperktere invloed hebben. Hoewel bijvoorbeeld beleidslijnen en toepassingen ten aanzien van personeelszaken gericht op het inhuren van vakbekwaam financieel, administratief en automatiseringspersoneel de risico's van fouten in de verwerking van financiële informatie mogelijk verkleinen, is het mogelijk dat zij onvoldoende tegenwicht bieden voor een sterke oneigenlijke beïnvloeding door het management op het hoogste verantwoordelijkheidsniveau om het resultaat te gunstig voor te stellen.

- A74. Het bestaan van een aanvaardbare interne beheersingsomgeving kan een positieve factor zijn bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. Hoewel zij kan bijdragen aan het terugbrengen van het risico van fraude is een aanvaardbare interne beheersingsomgeving geen absolute waarborg tegen fraude. Aan de andere kant kunnen tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen ondermijnen, specifiek met betrekking tot fraude. Het door het management nalaten om voldoende middelen in te zetten om in te spelen op de IT beveiligingsrisico's kan bijvoorbeeld een negatieve invloed hebben op de interne beheersing doordat wordt toegelaten dat onjuiste wijzigingen worden aangebracht in computerprogramma's of in gegevens, of dat ongeautoriseerde transacties worden verwerkt. Zoals uiteengezet in Standaard 330 is de interne beheersingsomgeving ook van invloed op de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant¹².
- A75. De interne beheersingsomgeving op zich kan een afwijking van materieel belang niet voorkomen of ontdekken en corrigeren. Zij kan echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de effectiviteit van andere interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen en de werking van specifieke interne beheersingsactiviteiten) en daardoor op de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A76. De interne beheersingsomgeving binnen kleinere entiteiten verschilt waarschijnlijk van die van grotere entiteiten. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat degenen belast met governance in kleine entiteiten geen onafhankelijk of extern lid heeft alsmede dat de taak van governance door de eigenaar-bestuurder op zich wordt genomen als er geen andere eigenaren zijn. De aard van de interne beheersingsomgeving kan ook van invloed zijn op de significantie van andere interne beheersingsmaatregelen of op het ontbreken daarvan. De actieve betrokkenheid van een eigenaar-bestuurder kan bijvoorbeeld bepaalde risico's als gevolg van een gebrek aan functiescheiding binnen een klein bedrijf verkleinen; zij kan evenwel andere risico's doen toenemen, zoals de risico's dat interne beheersingsmaatregelen worden doorbroken.
- A77. Bovendien is het mogelijk dat interne controle-informatie betreffende elementen van de interne beheersingsomgeving in kleinere entiteiten niet altijd in de vorm van documenten beschikbaar is, specifiek wanneer communicatie tussen het management en het overige personeel informeel doch effectief is. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat kleine entiteiten niet over een schriftelijke gedragscode beschikken maar in plaats daarvan een cultuur ontwikkelen die de nadruk legt op

¹² Standaard 330, alinea A2-A3.

integriteit en ethisch gedrag via mondelinge communicatie en door het voorbeeld dat door het management wordt gegeven.

- A78. Derhalve zijn de houding, het bewustzijn en de handelingen van het management of van de eigenaar-bestuurder van bijzonder belang voor het inzicht van de accountant in de interne beheersomgeving van een kleinere entiteit.

Componenten van de interne beheersing - Het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie: Alinea 15)

- A79. Het risico-inschattingsproces van de entiteit vormt de basis voor de wijze waarop het management bepaalt dat de risico's moeten worden gemanaged. Indien dat proces passend is in de gegeven omstandigheden, met inbegrip van de aard, omvang en complexiteit van de entiteit, kan het voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang. Of het risico-inschattingsproces van de entiteit passend is in de gegeven omstandigheden is een kwestie van oordeelsvorming.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten (Zie: Alinea 17)

- A80. Het is onwaarschijnlijk dat binnen een kleine entiteit een vastgesteld risico-inschattingsproces bestaat. In die gevallen zal het management waarschijnlijk risico's onderkennen door directe persoonlijke betrokkenheid bij de bedrijfsactiviteiten. Ongeacht de omstandigheden zal het toch noodzakelijk zijn te verzoeken om inlichtingen omtrent de onderkende risico's en de wijze waarop er door het management wordt ingespeeld.

Componenten van de interne beheersing - Het informatiesysteem met inbegrip van de gerelateerde bedrijfsprocessen relevant voor financiële verslaggeving en communicatie

Het informatiesysteem, met inbegrip van de gerelateerde bedrijfsprocessen, relevant voor financiële verslaggeving (Zie: Alinea 18)

- A81. Het informatiesysteem relevant voor doelstellingen van financiële verslaggeving, met inbegrip van de administratieve systemen, bestaat uit de procedures en administratie die zijn opgezet en ingericht teneinde:
- Transacties (alsook gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit te initiëren, vast te leggen, te verwerken en hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en eigen vermogenscomponenten verantwoording af te leggen;
 - Onjuiste verwerking van transacties op te lossen, bijvoorbeeld geautomatiseerde tussenrekeningen en procedures die moeten worden opgevolgd om de op deze rekeningen geboekte items tijdig te corrigeren;

- Het proces op te volgen en verantwoording af te leggen voor de gevallen waarbij afbreuk aan het systeem wordt gedaan of de interne beheersingsmaatregelen terzijde worden gesteld;
- Informatie van systemen die transacties verwerken over te brengen naar het grootboek;
- Informatie te verkrijgen die relevant is voor de financiële verslaggeving en die betrekking heeft op gebeurtenissen en omstandigheden die geen transacties vormen, zoals het afschrijven en afwaarderen van activa en de wijzigingen in de invorderbaarheid van voorde-
ringen; en
- Ervoor te zorgen dat de informatie die in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten moet worden opgenomen, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt en samengevat alsmede op passende wijze in de financiële overzichten wordt gerapporteerd.

Journalposten

- A82. Het informatiesysteem van een entiteit omvat gewoonlijk ook het gebruik van gestandaardiseerde journalposten die herhaaldelijk worden gebruikt om transacties vast te leggen. Voorbeelden daarvan zijn journalposten voor het vastleggen van verkopen, inkopen en betalingen in het grootboek, of om periodiek door het management gemaakte schattingen vast te leggen, zoals wijzigingen in de waardering van oninbare vorderingen.
- A83. Het proces van financiële verslaggeving van een entiteit maakt tevens gebruik van journalposten die niet gestandaardiseerd zijn om eenmalige en ongebruikelijke transacties en correcties vast te leggen. Voorbeelden van dergelijke posten zijn consolidatiecorrecties en boekingen inzake een bedrijfscombinatie, een splitsing of eenmalige schattingen zoals in het kader van een bijzondere waardevermindering van een actiefpost. In het geval dat de administratieve systemen bestaan uit het handmatig bijhouden van het grootboek, kunnen de journalposten die gestandaardiseerd zijn worden onderkend door de inspectie van de grootboekrekeningen, journalposten en onderliggende documentatie. Indien bij het bijhouden van het grootboek en het opstellen van de financiële overzichten echter gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde procedures, bestaan deze boekingsposten mogelijk zelfs alleen in elektronische vorm en kunnen deze daardoor eenvoudiger worden opgespoord door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen.

Gerelateerde bedrijfsprocessen

- A84. De bedrijfsprocessen van een entiteit zijn de activiteiten die erop zijn gericht om:
- Producten en diensten van de entiteit te ontwikkelen, te kopen, te verkopen en te verspreiden;

- Te zorgen voor het naleven van wet- en regelgeving; en
- Informatie vast te leggen, met inbegrip van boekhoudkundige en financiële verslaggevingsinformatie.

Bedrijfsprocessen resulteren in de transacties die worden vastgelegd en verwerkt en waarover wordt gerapporteerd door het informatiesysteem. Het verwerven van inzicht in de bedrijfsprocessen van de entiteit die mede betrekking hebben op de wijze waarop transacties ontstaan, is een hulpmiddel ten behoeve van de accountant voor het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit voor zover relevant voor de financiële verslaggeving, door dit systeem in het kader van de omstandigheden van de entiteit te plaatsen.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A85. Informatiesystemen en daarmee verband houdende bedrijfsprocessen die van belang zijn voor de financiële verslaggeving in kleine entiteiten zijn waarschijnlijk minder ingewikkeld dan bij grotere entiteiten, maar het belang ervan is even groot. Kleine entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve procedures, ingewikkelde administratie of op papier gezette beleidslijnen. Inzicht in de systemen van de entiteit en de processen kan daardoor makkelijker zijn bij de controle van kleine entiteiten en kan in sterkere mate afhankelijk zijn van het verzoeken om inlichtingen dan van het beoordelen van documentatie. De noodzaak om dit inzicht te verwerven blijft echter van belang.

Communicatie (Zie: Alinea 19)

A86. Communicatie door de entiteit over de taken en verantwoordelijkheden binnen de financiële verslaggeving en over significante aangelegenheden met betrekking tot financiële verslaggeving brengt met zich mee dat inzicht wordt verschaft in individuele taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen inzake de financiële verslaggeving. Dit betreft mede aangelegenheden als de vraag in hoeverre personeelsleden begrijpen op welke wijze hun activiteiten binnen het systeem van financiële verslaggeving zich verhouden tot de werkzaamheden van anderen en de mogelijkheden om uitzonderingen te rapporteren aan een hoger verantwoordelijkheidsniveau binnen de entiteit. Deze communicatie kan bijvoorbeeld de vorm aannemen van handboeken over beleidsprocedures en van handboeken ten behoeve van de financiële verslaggeving. Open communicatiekanalen dragen ertoe bij dat zeker wordt gesteld dat de uitzonderingen worden gerapporteerd en hierop wordt actie ondernomen.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A87. Communicatie kan binnen een kleine entiteit minder gestructureerd en makkelijker tot stand te brengen zijn dan binnen een grotere entiteit ten gevolge van minder verantwoordelijkheidsniveaus en van een grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management.

Componenten van de interne beheersing - Interne beheersingsactiviteiten (Zie: Alinea 20)

A88. Interne beheersingsactiviteiten zijn de beleidslijnen en procedures die helpen ervoor te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten, zowel die welke deel uitmaken van geautomatiseerde systemen als die in handmatige systemen, hebben verschillende doelstellingen en worden op verschillende niveaus binnen de organisatie en door verschillende functies uitgevoerd. Voorbeelden van specifieke interne beheersingsactiviteiten zijn onder meer die met betrekking tot:

- Autorisatie;
- Prestatiebeoordelingen;
- Informatieverwerking;
- Fysieke interne beheersingsmaatregelen;
- Functiescheiding.

A89. Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle zijn:

- Die interne beheersingsactiviteiten die als zodanig moeten worden behandeld, te weten de interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op significante risico's en die interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen, zoals vereist is op grond van respectievelijk de alinea's 28 en 29; of
- Die interne beheersingsactiviteiten die naar het oordeel van de accountant worden beschouwd als zijnde relevant.

A90. De door de accountant toegepaste oordeelsvorming over het relevant zijn voor de controle van een interne beheersingsactiviteit wordt beïnvloed door het risico dat de accountant heeft onderkend dat deze interne beheersingsactiviteit zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang en doordat de accountant van mening is dat het waarschijnlijk passend is de werking van deze interne beheersingsactiviteit te toetsen teneinde de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden te bepalen.

- A91. De accountant kan de nadruk leggen op het onderkennen van alsmede het verwerven van inzicht in die interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op de gebieden waar volgens zijn inschatting de risico's van een afwijking van materieel belang mogelijk groter zijn. Wanneer meerdere interne beheersingsactiviteiten allemaal gericht zijn op hetzelfde doel is het niet noodzakelijk inzicht te verwerven in elk van deze interne beheersingsactiviteiten die op dat doel betrekking hebben.
- A92. De kennis van de accountant over het al dan niet aanwezig zijn van interne beheersingsactiviteiten die is verkregen uit het inzicht verwerven in andere componenten van de interne beheersing is voor hem een hulpmiddel bij het vaststellen of het noodzakelijk is extra aandacht te besteden aan het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A93. De concepten die aan interne beheersingsactiviteiten bij kleine entiteiten ten grondslag liggen zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die bij grotere entiteiten, maar de mate waarin zij op formele wijze worden toegepast kan verschillen. Voorts is het mogelijk dat kleine entiteiten sommige interne beheersingsactiviteiten niet van belang achten vanwege de door het management uitgevoerde interne beheersingsmaatregelen. Zo kan bijvoorbeeld het feit dat slechts het management bevoegd is tot het verlenen van krediet aan afnemers en tot het geven van toestemming voor significante inkopen een sterke beheersing tot stand brengen met betrekking tot belangrijke rekeningsaldi en transacties waardoor de noodzaak voor meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten wordt vermindert of weggenomen.
- A94. Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van een kleinere entiteit hebben waarschijnlijk betrekking op de belangrijke transactiecycli zoals de verkopen, inkopen en personeelskosten.

Risico's voortkomend uit het systeem van informatietechnologie (Zie: Alinea 21)

- A95. Het gebruik van informatietechnologie is van invloed op de wijze waarop interne beheersingsactiviteiten worden geïmplementeerd. Vanuit het gezichtspunt van de accountant zijn interne beheersingsmaatregelen betreffende geautomatiseerde systemen effectief als zij de integriteit van de informatie en de beveiliging van de door dergelijke systemen verwerkte gegevens bewerkstelligen en zij effectieve algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) en interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) omvatten.
- A96. Algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) omvatten de beleidslijnen en procedures die een groot aantal toepassingen betreffen en die het effectief functioneren van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) ondersteunen. Zij zijn van toepassing op de mainframe en miniframe en eindgebruikers omgevingen. Tot de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) die de integriteit

van de informatie systemen en de beveiliging van de door dergelijke systemen verwerkte gegevens bewerkstelligen, behoren gewoonlijk de volgende aspecten:

- De werking van het computercentrum en het netwerk;
- Aanschaf, wijzigingen in en onderhoud van systeemsoftware;
- Programmawijzigingen;
- Toegangsbeveiliging;
- Aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van applicatiesystemen.

Zij zijn over het algemeen geïmplementeerd om de hierboven in alinea A56 genoemde risico's te behandelen.

- A97. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) zijn handmatige of geautomatiseerde procedures waarvan kenmerkend is dat de werking daarvan plaatsvindt op het niveau van het bedrijfsproces en dat zij van toepassing zijn op de verwerking van transacties door individuele applicaties. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) kunnen preventief of detectief van aard zijn en zijn opgezet met als doel de integriteit van de administratie zeker te stellen. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) betreffen derhalve de procedures gericht op het totstandbrengen, het vastleggen en het verwerken van alsmede het rapporteren over transacties of andere financiële gegevens. Deze interne beheersingsmaatregelen dragen ertoe bij dat ervoor wordt gezorgd dat transacties die zich hebben voorgedaan, worden geautoriseerd alsmede volledig en op accurate wijze worden vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden zijn de wijzigingscontroles op invoergegevens, de controles op nummervolgorde met handmatige afwerking van uitzonderingsrapportages, of de correctie van de gegevens op het moment waarop ze worden uitgevoerd.

Componenten van de interne beheersing - het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 22)

- A98. Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen is een proces waarin de effectiviteit van de werking van de interne beheersing in de loop van de tijd wordt beoordeeld. Het houdt onder meer in het tijdig beoordelen van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen en het verrichten van noodzakelijke corrigerende handelingen. Het management brengt het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen tot stand door middel van doorlopende acties, afzonderlijke evaluaties, of van een combinatie van beide. Doorlopende monitoring activiteiten maken vaak deel uit van de herhaaldelijk voorkomende werkzaamheden van een entiteit en omvatten mede de lopende activiteiten van het leidinggeven en toezichthouden.

A99. Tot monitoring activiteiten van het management kan behoren het gebruikmaken van informatie die uit communicatie met derden is verkregen, zoals klachten van afnemers en opmerkingen van een regelgever of toezichthouder die een aanwijzing kunnen vormen voor problemen of die de aandacht vestigen op gebieden waarop verbeteringen nodig zijn.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A100. Het monitoren van de interne beheersingsmaatregel door het management komt dikwijls tot stand door de nauwe betrokkenheid van het management of van de eigenaar-bestuurder bij de uitoefening van de activiteiten. Deze betrokkenheid zal vaak significante afwijkingen van verwachtingen en onjuistheden in financiële gegevens onderkennen die leiden tot een actie om de interne beheersingsmaatregel te corrigeren.

Interne auditfuncties (Zie: Alinea 23)

A101. De interne auditfunctie van de entiteit is waarschijnlijk relevant voor de controle indien de aard van de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, en de accountant de verwachting heeft gebruik te maken van het werk van de interne auditors om de aard en timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden aan te passen, dan wel om de omvang daarvan te beperken. Indien de accountant bepaalt dat de interne auditfunctie waarschijnlijk relevant is voor de controle, is Standaard 610 van toepassing.

A102. De doelstellingen van een interne auditfunctie, en derhalve de aard van de verantwoordelijkheden en de status daarvan binnen de organisatie, variëren sterk en zijn afhankelijk van de aard en structuur van de entiteit, alsmede van de door het management en, voor zover van toepassing, door degenen belast met governance gestelde eisen. De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen bijvoorbeeld omvatten: het monitoren van de interne beheersingsmaatregel, de risicobeheersing en de beoordeling van het naleven van wet- en regelgeving. Aan de andere kant is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie beperkt zijn tot bijvoorbeeld de beoordeling van de kostenefficiëntie, doelmatigheid en effectiviteit van de activiteiten, en dat zij derhalve geen verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit.

A103. Indien de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, is het mogelijk dat het door de externe accountant in overweging nemen van de uitgevoerde of uit te voeren activiteiten, de beoordeling van het voor de interne auditfunctie voor de verslagperiode vastgestelde interne auditprogramma, voor zover dit bestaat, en een bespreking van dat programma met de interne auditors bevat.

Informatiebronnen (Zie: Alinea 24)

A104. Veel informatie die bij het monitoren wordt gebruikt, kan door het informatiesysteem van de entiteit worden opgeleverd. Indien het management ervan uit gaat dat voor de monitoring gebruikte gegevens accuraat zijn zonder dat voor deze veronderstelling voldoende onderbouwing aanwezig is, zouden fouten die in de informatie kunnen voorkomen misschien kunnen leiden tot het trekken van onjuiste conclusies door het management op grond van haar monitoring activiteiten. Daarom is het vereist dat de accountant, als onderdeel van het verwerven van inzicht in de monitoring activiteiten van de entiteit als component van de interne beheersing, inzicht heeft in:

- De informatiebronnen betreffende de door de entiteit uitgevoerde monitoring activiteiten; en
- De reden waarom het management beschouwt dat de informatie voldoende betrouwbaar is voor dit doel.

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang

Het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht (Zie: Alinea 25 (a))

A105. Risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht betreft de risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en die mogelijk van invloed zijn op meerdere beweringen. Dergelijke risico's zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met specifieke beweringen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi of in het financieel overzicht opgenomen toelichtingen. Zij zijn eerder het gevolg van een situatie die de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan vergroten, bijvoorbeeld door het doorbreken door het management van de interne beheersing. Risico's op het niveau van het financieel overzicht kunnen met name relevant zijn voor het door de accountant in overweging nemen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A106. Risico's op het niveau van het financieel overzicht kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een tekortschietende interne beheersingsomgeving (hoewel deze risico's ook betrekking kunnen hebben op andere factoren zoals verslechterende economische omstandigheden). Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat tekortkomingen zoals een gebrek aan competentie bij het management een diepgaandere invloed kunnen uitoefenen op de financiële overzichten en een algehele wijze van inspelen van de accountant vereisen.

A107. Het inzicht dat de accountant heeft verworven betreffende de interne beheersing kan twijfel doen ontstaan over het daadwerkelijk controleerbaar zijn van de financiële overzichten van een entiteit. Zo kunnen bijvoorbeeld:

- Zorgen omtrent de integriteit van het management zo ernstig zijn, dat de accountant tot de conclusie komt dat de risico's dat door het management misleidende financiële overzichten worden gepresenteerd zodanig groot zijn dat de controle niet kan worden uitgevoerd;
- Zorgen omtrent de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit ertoe leiden dat de accountant tot de conclusie komt dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende geschikte controle-informatie beschikbaar zal komen om als onderbouwing te dienen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten.

A108. Standaard 705¹³ stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het bepalen of er een noodzaak bestaat voor de accountant om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel om een oordeelonthouding te formuleren of, zoals in sommige situaties is vereist, de opdracht terug te geven wanneer het teruggeven mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Het inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (Zie: Alinea 25 (b))

A109. De risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen moeten worden ingeschat omdat een dergelijke inschatting een directe ondersteuning biedt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de verdere controlemaatregelen op het niveau van beweringen die nodig zijn voor het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie. Bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan de accountant tot de conclusie komen dat de onderkende risico's een diepgaandere invloed kunnen uitoefenen op de financiële overzichten als geheel en mogelijk van invloed zijn op meerdere beweringen.

Het gebruik van beweringen

A110. Met het bevestigen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, doet het management op impliciete of expliciete wijze beweringen met betrekking tot de verwerking, de waardering, de presentatie en

¹³ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

toelichting op de verschillende elementen van de financiële overzichten alsmede op de toelichtingen daarop.

A111. Beweringen die door de accountant worden gebruikt bij het in overweging nemen van de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen, vallen binnen de volgende drie categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen:

- a. Beweringen over de transactiestromen en gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan gedurende de verslagperiode die wordt gecontroleerd:
 - (i) 'Het voorkomen' – de transacties en gebeurtenissen die zijn geboekt hebben inderdaad plaats gevonden en hebben betrekking op de entiteit;
 - (ii) 'Volledigheid' – alle transacties en gebeurtenissen die dienen te worden geboekt zijn ook geboekt;
 - (iii) 'Het accuraat zijn' – de bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op geboekte transacties en gebeurtenissen zijn op passende wijze geboekt;
 - (iv) 'Afgrenzing van de verslagperiode' – transacties en gebeurtenissen zijn in de passende verslagperiode geboekt;
 - (v) 'Rubricering' – transacties en gebeurtenissen zijn op de passende rekeningen geboekt;

- b. Beweringen over de rekeningsaldi per einddatum van de verslagperiode:
 - (i) 'Bestaan' – de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigenvermogenscomponenten bestaan;
 - (ii) 'Rechten en verplichtingen' – de entiteit heeft of beheerst de rechten over de activa en de vreemd-vermogenscomponenten vormen verplichtingen voor de entiteit;
 - (iii) 'Volledigheid' – alle activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigenvermogenscomponenten die dienen te worden geboekt zijn ook geboekt;
 - (iv) 'Waardering en toerekening' – de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten zijn in de financiële overzichten opgenomen voor de passende bedragen en de daaruit voortvloeiende aanpassingen betreffende waardering of toerekening zijn op passende wijze geboekt;

- c. Beweringen over de presentatie van de financiële overzichten en over de daarin opgenomen toelichtingen:
 - (i) 'Voorkomen en rechten en verplichtingen' – de toegelichte gebeurtenissen, transacties en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;

- (ii) 'Volledigheid' – alle toelichtingen die in de financiële overzichten dienen te worden opgenomen zijn ook opgenomen;
- (iii) 'Rubricering en begrijpelijkheid' – de financiële informatie is op passende wijze gepresenteerd en omschreven, en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd;
- (iv) 'Het accuraat zijn en waardering' – de financiële en overige informatie is op getrouwe wijze en voor de passende bedragen toegelicht.

A112. De accountant kan gebruikmaken van de beweringen zoals ze hierboven zijn beschreven of kan ze op een andere wijze tot uitdrukking brengen onder de voorwaarde dat alle bovengenoemde aspecten zijn afgedekt. Zo kan de accountant er bijvoorbeeld voor kiezen de beweringen over de transacties en gebeurtenissen te combineren met de beweringen over de rekeningsaldi.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A113. Wanneer het management beweringen doet betreffende de financiële overzichten in de publieke sector in aanvulling op de beweringen die genoemd zijn in alinea A111 kan het dikwijls voorkomen dat zij beweert dat transacties tot stand zijn gekomen en gebeurtenissen zich hebben voorgedaan in overeenstemming met wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie. Het is mogelijk dat dergelijke beweringen binnen de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten vallen.

Het proces van het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang (Zie: Alinea 26 (a))

- A114. Informatie die de accountant heeft verzameld tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, met inbegrip van de controle-informatie die is verkregen bij het evalueren van de opzet van interne beheersingsmaatregelen en tijdens het vaststellen of deze zijn geïmplementeerd, wordt gebruikt als controle-informatie om de risico-inschatting te onderbouwen. De risico-inschatting bepaalt de aard, timing en omvang van de uit te voeren verdere controlewerkzaamheden.
- A115. Bijlage 2 geeft voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen duiden op het bestaan van risico's van een afwijking van materieel belang.

Interne beheersingsmaatregelen die verband houden met beweringen (Zie: Alinea 26(c))

A116. Tijdens het uitvoeren van risico-inschattingen is het mogelijk dat de accountant interne beheersingsmaatregelen onderkent die waarschijnlijk een afwijking van materieel belang in specifieke beweringen doen voorkomen, of doen ontdekken en corrigeren. In het algemeen is het nuttig inzicht te verwerven

in deze interne beheersingsmaatregelen en ze in verband te brengen met beweringen in de context van de processen en systemen waarin deze vóórkomen omdat afzonderlijke interne beheersingsactiviteiten op zich vaak niet op één bepaald risico inspelen. Vaak zal slechts een samenstel van interne beheersingsactiviteiten, in combinatie met andere componenten van de interne beheersing, voldoende zijn om in te spelen op een risico.

- A117. Daartegenover staat dat bepaalde interne beheersingsactiviteiten een directe invloed kunnen hebben op een specifieke bewering die in een specifieke transactiestroom of rekeningsaldo is opgenomen. Zo hebben de interne beheersingsactiviteiten die een entiteit heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat haar werknemers de jaarlijkse voorraad goed opnemen en vastleggen, een rechtstreekse relatie met de beweringen 'bestaan' en 'volledigheid' inzake de rekeningsaldi van de voorraadpost.
- A118. Interne beheersingsmaatregelen kunnen op rechtstreekse of indirecte wijze verband houden met een bewering. Naarmate het verband meer indirect is, kan die interne beheersingsmaatregel mogelijk minder effectief zijn bij het voorkomen, of ontdekken en corrigeren van afwijkingen in die bewering. Zo houdt het beoordelen door een verkoopleider van een overzicht van de verkoopactiviteiten voor specifieke verkooppunten per regio gewoonlijk slechts indirect verband met de bewering 'volledigheid' van de verkoopopbrengsten. Bijgevolg kan deze maatregel wellicht minder effectief zijn voor het terugbrengen van de risico's voor die bewering dan die interne beheersingsmaatregelen die een meer rechtstreeks verband houden met die bewering zoals het aansluiten van vervoersdocumenten met verkoopfacturen.

Significante risico's

Het onderkennen van significante risico's (Zie: Alinea 28)

- A119. Significante risico's hebben vaak betrekking op significante niet-routinematige transacties of op aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen. Niet-routinematige transacties zijn transacties die, door hun aard dan wel hun omvang, ongebruikelijk zijn en daardoor onregelmatig voorkomen. Tot aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen kan onder meer worden gerekend de ontwikkeling van schattingen waarvoor een significante mate van onzekerheid bestaat inzake het bepalen van de waarde. Voor routinematige, niet gecompliceerde transacties die onderworpen zijn aan systematische verwerking is het minder waarschijnlijk dat deze leiden tot significant risico's.
- A120. De risico's van een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn voor niet-routinematige transacties die voortkomen uit aangelegenheden zoals:
- Een grotere mate van directe betrokkenheid van het management bij het specificeren van de administratieve verwerking;

- Een grotere mate van handmatig ingrijpen bij het verzamelen en verwerken van gegevens;
- Ingewikkelde berekeningen of verslaggevingsprincipes;
- De aard van niet-routinematige transacties, waardoor het voor de entiteit moeilijk is om effectieve interne beheersingsmaatregelen te implementeren met betrekking tot de risico's die met deze transacties worden geassocieerd.

A121. De risico's van een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn voor significante aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen waarvoor schattingen moeten worden bepaald, die voortkomen uit het feit dat bijvoorbeeld:

- De verslaggevingsprincipes ten aanzien van bepaalde schattingen of van opbrengstverantwoording verschillend kunnen worden geïnterpreteerd;
- De toe te passen oordeelsvorming subjectief of ingewikkeld kan zijn, dan wel veronderstellingen kan vergen betreffende de gevolgen van toekomstige gebeurtenissen, zoals de oordeelsvorming betreffende de reële waarde.

A122. Standaard 330 beschrijft de gevolgen voor verdere controlewerkzaamheden van het onderkennen van een risico als zijnde significant¹⁴.

Significante risico's met betrekking tot de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

A123. Standaard 240 stelt verdere vereisten vast en geeft leidraden met betrekking tot het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude¹⁵.

Inzicht in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante risico's (Zie: Alinea 29)

A124. Hoewel de risico's betreffende significante niet-routinematige aangelegenheden of aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen, waarschijnlijk in mindere mate onderworpen zijn aan routinematige interne beheersingsmaatregelen is het mogelijk dat het management op een andere wijze reageert met de bedoeling op deze risico's in te spelen.

¹⁴ Standaard 330, alinea 15 en 21.

¹⁵ Standaard 240, alinea 25-27.

Bijgevolg heeft het inzicht van de accountant omtrent de vraag of de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd voor significante risico's betreffende niet-routinematige aangelegenheden of aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen ook betrekking op de wijze waarop het management al dan niet op deze risico's inspeelt. Deze wijzen van inspelen kunnen het volgende omvatten:

- Interne beheersingsactiviteiten zoals een beoordeling door het management op het hoogste verantwoordelijkheidsniveau of door deskundigen van de gehanteerde veronderstellingen;
- Formeel vastgelegde procedures voor het maken van schattingen;
- Goedkeuring door degenen belast met governance.

A125. Zo zal bijvoorbeeld bij het zich voordoen van eenmalige gebeurtenissen, zoals het ontvangen van een oproep voor een significante rechtszaak, het in overweging nemen van de reactie van het management zich mede uitstrekken tot aangelegenheden zoals het al dan niet inschakelen van de geschikte deskundigen (zoals de interne of externe juridisch adviseurs of externe advocaten), de vraag of er een inschatting is gemaakt van het mogelijke effect, alsmede de vraag op welke wijze het management de situatie denkt uiteen te zetten in de financiële overzichten.

A126. In sommige gevallen heeft het management wellicht niet op passende wijze ingespeeld op significante risico's van een afwijking van materieel belang door het implementeren van interne beheersingsmaatregelen voor deze significante risico's. Het falen door het management om dergelijke interne beheersingsmaatregelen te implementeren is een indicator van een significante tekortkoming in de interne beheersing van de entiteit¹⁶.

Risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende geschikte controle-informatie verschaffen (Zie: Alinea 30)

A127. Risico's van een afwijking van materieel belang kunnen rechtstreeks verband houden met het vastleggen van routinematige transactiestromen of rekeningsaldi en met het opstellen van betrouwbare financiële overzichten. Onder deze risico's kunnen begrepen zijn de risico's van een niet accurate of een onvolledige verwerking van routinematige en significante transactiestromen zoals de verkopen, de inkopen en de kasontvangsten of -betalingen van de entiteit.

A128. Wanneer dergelijke routinematige zakelijke transacties onderworpen zijn aan een vergaand geautomatiseerde verwerking met weinig of geen handmatig ingrijpen is het wellicht niet mogelijk

¹⁶ Standaard 265, "Communicatie van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management", alinea A7.

om alleen gegevensgerichte controles die verband houden met de risico's, uit te voeren. De accountant kan dit bijvoorbeeld van toepassing achten in situaties waar een significant gedeelte van de informatie van de entiteit slechts in elektronische vorm tot stand wordt gebracht, vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd zoals in een geïntegreerd systeem. In een dergelijk geval:

- Is de controle-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar, waarbij de vraag of deze voldoende en geschikt is gewoonlijk afhangt van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen betreffende het accuraat zijn en de volledigheid daarvan;
- Is de kans dat informatie op onbehoorlijke wijze totstandkomt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt ontdekt, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

A129. De gevolgen van het onderkennen van dergelijke risico's voor het uitvoeren van verdere controlemaatregelen zijn beschreven in Standaard 330¹⁷.

Bijstelling van de risico-inschatting (Zie: Alinea 31)

A130. Tijdens de controle kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze afwijkt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. De risico-inschatting kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op de verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werken. Bij het toetsen van deze interne beheersingsmaatregelen kan de accountant controle-informatie verkrijgen dat deze interne beheersingsmaatregelen op relevante momenten tijdens de controle niet effectief hebben gewerkt. Op vergelijkbare wijze kan de accountant door het uitvoeren van gegevensgerichte controles ontdekken dat afwijkingen in aantallen of frequentie groter zijn dan de afwijkingen die hij op basis van zijn risico-inschatting kon verwachten. In dergelijke situaties is de risico-inschatting wellicht geen afspiegeling op passende wijze van de werkelijke omstandigheden van de entiteit en zijn de geplande verdere controlewerkzaamheden mogelijk niet effectief om afwijkingen van materieel belang te ontdekken. Zie Standaard 330 voor verdere leidraden.

Documentatie

(Zie: Alinea 32)

A131. De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming om de wijze waarop de vereisten van alinea 32 worden gedocumenteerd te bepalen. Zo kan bijvoorbeeld bij de controle van kleine entiteiten deze documentatie een onderdeel vormen van de documentatie van de accountant inzake de alge-

¹⁷ Standaard 330, alinea 8.

hele controleaanpak en het controleprogramma¹⁸. Op gelijksoortige wijze kunnen de resultaten van de risico-inschatting afzonderlijk worden gedocumenteerd of deel uitmaken van de documentatie van verdere werkzaamheden¹⁹. De vorm en omvang van deze documentatie wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing, de beschikbaarheid van informatie bij de entiteit en de controlemethodologie en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

- A132. Voor entiteiten die niet gecompliceerde bedrijfsactiviteiten en processen hebben met betrekking tot financiële verslaggeving kan de documentatie qua vorm eenvoudig en betrekkelijk kort zijn. Het is niet noodzakelijk een vastlegging te maken van het gehele traject van het verwerven van inzicht door de accountant van de entiteit en van aangelegenheden die daarmee verband houden. Kern elementen van inzicht die door de accountant worden gedocumenteerd omvatten diegenen waarop hij de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd.
- A133. De omvang van de documentatie kan ook een afspiegeling zijn van de ervaring en bekwaamheden van de leden van het controleteam. Onder voorwaarde dat wordt voldaan aan de vereisten van Standaard 230 kan een controle uitgevoerd door een opdrachtteam dat bestaat uit minder ervaren personen, een meer gedetailleerdere documentatie vereisen die ertoe bijdraagt dat zij een passend inzicht in de entiteit verwerven dan wanneer er in het team ervaren personen zijn opgenomen.
- A134. Voor doorlopende controleopdrachten kunnen bepaalde delen van de documentatie worden overgenomen uit de voorgaande periode en, voor zover noodzakelijk, geactualiseerd teneinde de veranderingen in de bedrijfsactiviteiten of in de processen van de entiteit weer te geven.

¹⁸ Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten", alinea 7 en 9.

¹⁹ Standaard 330, alinea 28.

Bijlage 1: Componenten van de interne beheersing

(Zie: Alinea 4(c), 14-24 en A69-A104)

1. Deze bijlage geeft verdere uitleg van de componenten van de interne beheersing die in de alinea's 4(c), 14-24 en A69-A104 werden beschreven, in relatie tot de controle van financiële overzichten.

Interne beheersingsomgeving

2. De interne beheersingsomgeving bevat de volgende elementen:
 - a. *Communiceren over en het handhaven van integriteit en ethische waarden.* De effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan niet uitstijgen boven het niveau van de integriteit en de ethische waarden van de personen die deze maatregelen creëren, uitvoeren en monitoren. Integriteit en ethisch gedrag zijn het product van de ethische en gedragsnormen van de entiteit, de wijze waarop deze worden gecommuniceerd en de wijze waarop deze in de praktijk worden gebracht. Het in de praktijk brengen van integriteit en ethische waarden houdt bijvoorbeeld in dat het management acties onderneemt om incentives of verleidingen weg te nemen of te verkleinen die personeelsleden zouden kunnen aanzetten tot oneerlijke, onwettige of onethische handelingen. De communicatie over de beleidslijnen van de entiteit inzake integriteit en de ethische waarden kan onder meer inhouden de communicatie over gedragsnormen aan de personeelsleden door middel van uiteenzettingen over deze beleidslijnen en van gedragsregels alsmede door het stellen van het goede voorbeeld;
 - b. *Committeren aan competentie.* Competentie bestaat uit de kennis en vaardigheden die noodzakelijk zijn om de werkzaamheden die behoren tot de taak van een bepaald persoon te kunnen uitvoeren;
 - c. *Participatie van degenen belast met governance.* Het bewust worden van de interne beheersing van een entiteit wordt in belangrijke mate beïnvloed door degenen belast met governance. Het belang van de verantwoordelijkheden van degenen belast met governance wordt benadrukt in regels van best practice en andere vormen van wet- en regelgeving of leidraden die zijn opgesteld ten behoeve van degenen belast met governance. De andere verantwoordelijkheden van dit orgaan betreffen onder meer het toezicht op de opzet en effectieve werking van klokkenluiderprocedures en op de procedures voor het beoordelen van de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
 - d. *De opvattingen en werkwijze van het management.* De opvattingen en werkwijze van het management omvatten een breed scala aan kenmerken. Zo kunnen bijvoorbeeld de houding en acties van het management aangaande financiële verslaggeving zich manifesteren door een conservatieve of eerder agressieve keuze uit de beschikbare alternatieve opties inzake verslaggevingsprincipes dan wel door de zorgvuldigheid en voorzichtigheid waarmee schattingen worden bepaald;

- e. *Organisatorische structuur.* Het tot stand brengen van een relevante organisatorische structuur omvat het in aanmerking nemen van de kern gebieden van bevoegdheid en verantwoordelijkheid alsmede het identificeren van de personen aan wie moet worden gerapporteerd. De geschiktheid van de organisatorische structuur van een entiteit hangt mede af van haar omvang en de aard van haar activiteiten;
- f. *Toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden.* Het toewijzen van bevoegdheden en verantwoordelijkheden kan tevens beleidslijnen omvatten ten aanzien van het meest geschikte zakelijk handelen, de kennis en ervaring van personeel op sleutelposities en de middelen die voor het uitvoeren van de diverse taken beschikbaar worden gesteld. Daarnaast kan het de beleidslijnen en communicaties omvatten die erop zijn gericht ervoor te zorgen dat alle personeelsleden de doelstellingen van de entiteit begrijpen, weten hoe de interacties tussen de eigen werkzaamheden verlopen en bijdragen aan het bereiken van de gestelde doelen alsmede voor ogen hebben op welke wijze en waarvoor zij verantwoording verschuldigd zijn;
- g. *Beleidslijnen en toepassingen inzake personeelszaken.* Beleidslijnen en toepassingen inzake personeelszaken geven vaak belangrijke aangelegenheden aan met betrekking tot het bewust worden van interne beheersing van een entiteit. Zo vormen de normen voor het inhuren van de best gekwalificeerde personen – waarbij de nadruk wordt gelegd op opleiding, voorgaande werkervaring, eerdere prestaties, en bewijs van integriteit en ethisch gedrag – een bewijs van de commitment aan competentie door de entiteit en van betrouwbaar personeel. De beleidslijnen inzake training die de toekomstige rollen en verantwoordelijkheden uitdragen, en trainingsactiviteiten en vormingscursussen omvatten, geven aan welk prestatie- en gedragsniveaus worden verwacht. Promoties die plaatsvinden op basis van periodieke functioneringsgesprekken geven het belang aan dat de entiteit hecht aan het bevorderen van bekwaam personeel naar een hoger niveau van verantwoordelijkheid.

Risico-inschattingsproces van de entiteit

- 3. In het kader van de doelstellingen inzake financiële verslaggeving omvat het risico-inschattingsproces van de entiteit onder meer de wijze waarop het management bepaalt welke bedrijfsrisico's van belang zijn voor het opstellen van een financiële overzichten in overeenstemming met het door de entiteit toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving, de wijze waarop zij de significantie ervan inschat, de wijze waarop zij de waarschijnlijkheid ervan inschat, en de wijze waarop zij beslissingen neemt over de verder te ondernemen stappen om hierop in te spelen en deze te beheren en verder op te volgen. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat het risico-inschattingsproces van de entiteit in aanmerking neemt hoe de entiteit de mogelijkheid overweegt dat transacties niet worden vastgelegd dan wel hoe zij belangrijke schattingen in de financiële overzichten onderkent en analyseert.

4. De risico's die relevant zijn voor een betrouwbare financiële verslaggeving ontstaan uit externe of interne gebeurtenissen, transacties of omstandigheden die mogelijk voorkomen en die een ongunstig effect hebben op het vermogen van de entiteit om het tot stand brengen, het vastleggen en het verwerken van alsmede het rapporteren over financiële gegevens te doen plaatsvinden in overeenstemming met de beweringen van het management die aan de financiële overzichten ten grondslag liggen. Het management kan een aanzet maken voor plannen, programma's of acties om op specifieke risico's in te spelen of zij kan besluiten dat zij de risico's uit kostenoverwegingen of om andere redenen aanvaardt. Risico's en de wijzigingen die daarin aan het licht komen kunnen ontstaan als gevolg van de hierna genoemde omstandigheden:
- *Veranderingen in de operationele omgeving.* Wijzigingen in de regelgevende of werkomgeving kunnen leiden tot veranderingen in de concurrentiedruk en tot belangrijke veranderingen in de risico's;
 - *Nieuw personeel.* Nieuw personeel kan anders aankijken tegen de interne beheersing of een ander inzicht hiervan hebben;
 - *Nieuwe informatiesystemen of een reorganisatie van de bestaande systemen.*
 - Significante snelle veranderingen in informatiesystemen kunnen het internebeheersingsrisico wijzigen;
 - *Snelle groei.* De belangrijke en snelle uitbreiding van de activiteiten kan de interne beheersingsmaatregelen onder druk zetten en de risico's van het ingebreke blijven van de toepassing daarvan doen toenemen;
 - *Nieuwe technologie.* Het incorporeren van nieuwe technologieën in productieprocessen of informatiesystemen kan het interne-beheersingsrisico wijzigen;
 - *Nieuwe bedrijfsmodellen, producten of activiteiten.* Het ondernemen van nieuwe activiteiten of transacties op gebieden waar de entiteit weinig ervaring heeft kan leiden tot nieuwe interne-beheersingsrisico's;
 - *Herstructurering van de entiteit.* Herstructureringen kunnen gepaard gaan met een inkrimping van de staf en met veranderingen in toezicht en functiescheiding die het interne beheersingsrisico kunnen wijzigen;
 - *Toename van activiteiten in het buitenland.* Toegenomen buitenlandse activiteiten brengen nieuwe en vaak unieke risico's met zich die van invloed kunnen zijn op de interne beheersing, bijvoorbeeld bijkomende of gewijzigde risico's uit transacties in vreemde valuta;
 - *Nieuwe verslaggevingsregels.* Het toepassen van nieuwe verslaggevingsprincipes of het wijzigen van de bestaande verslaggevingsprincipes kan van invloed zijn op de risico's bij het opstellen van de financiële overzichten.

Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, inzake de financiële verslaggeving en de communicatie

5. Een informatiesysteem bestaat uit infrastructuur (fysieke componenten en uitrusting), programmatuur, mensen, procedures en gegevens. Veel informatiesystemen maken op uitgebreide schaal gebruik van informatietechnologie.
6. Het informatiesysteem voor zover relevant voor de financiële verslaggeving, dat het systeem van financiële verslaggeving omvat, omvat methoden en vastleggingen die:
 - Geldige transacties onderkennen en vastleggen;
 - De transacties tijdig en op voldoende gedetailleerde wijze beschrijven om deze voor verslaggevingsdoeleinden goed te kunnen rubriceren;
 - De waarde van transacties zodanig meten dat de correcte geldwaarde daarvan in de financiële overzichten kan worden verwerkt;
 - De verslagperiode bepalen waarin de transacties hebben plaatsgevonden om de vastlegging van transacties in de passende verslagperiode te doen plaatsvinden;
 - De transacties alsmede de toelichtingen daarop op passende wijze in de financiële overzichten presenteren.
7. De kwaliteit van de door het geautomatiseerde systeem gegenereerde informatie is van invloed op de mogelijkheid van het management om passende beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de werkzaamheden van de entiteit alsmede om betrouwbare financiële rapportages op te stellen.
8. Communicatie, die mede omvat het inzicht verkrijgen in de aan eenieder toegekende taken en verantwoordelijkheden betreffende de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving, kan zich voordoen in de vorm van handboeken over beleidslijnen en procedures, handboeken ten behoeve van de boekhoudkundige verwerking en de financiële rapportering, en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling of door middel van door het management uitgevoerde acties plaatsvinden.

Interne beheersingsactiviteiten

9. In het algemeen kunnen interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant kunnen zijn, worden onderverdeeld in beleidslijnen en procedures die betrekking hebben op het volgende:
 - *Prestatiebeoordelingen.* Deze interne beheersingsactiviteiten bestaan onder meer uit het beoordelen en analyseren van de gerealiseerde prestaties in vergelijking met prognoses, verwachtingen en de prestaties in voorgaande verslagperiode. Tevens bestaan zij uit verbandlegging tussen verschillende gegevensreeksen – operationeel

of financieel – alsmede uit analyses van de verbanden en uit te voeren onderzoeks- of corrigerende handelingen, uit het vergelijken van interne gegevens met externe informatiebronnen, en uit het beoordelen van functionele of activiteitenprestaties;

- *Informatieverwerking.* De twee grote groepen van interne beheersingsactiviteiten betreffende informatiesystemen bestaan uit interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls), die van toepassing zijn op de verwerking van individuele applicaties, en algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls), die de beleidslijnen en procedures vormen die een groot aantal toepassingen betreffen en die de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) ondersteunen door een bijdrage te leveren aan het zeker stellen van een continue goede werking van informatiesystemen. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) zijn het controleren van de rekenkundige juistheid van vastgelegde gegevens, het handhaven en beoordelen van de aansluiting tussen verschillende grootboekrekeningen en het evenwicht in saldbalansen, geautomatiseerde controles zoals opmaakcontroles op invoergegevens en controles op doorlopende volgorde en het handmatig afwerken van uitzonderingsrapportages. Voorbeelden van algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) zijn interne beheersingsmaatregelen voor programmawijzigingen, interne beheersingsmaatregelen die de toegang tot programma's of gegevens beperken, interne beheersingsmaatregelen voor de implementatie van nieuwe versies van standaardprogrammatuur, en interne beheersingsmaatregelen voor systeemprogrammatuur die de toegang beperken tot systeemfaciliteiten die financiële gegevens of vastleggingen zouden kunnen wijzigen, of die in de opvolging daarvan voorzien, zonder een spoor achter te laten voor de controle;
- *Fysieke interne beheersingsmaatregelen.* Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
 - De fysieke beveiliging van activa, waaronder begrepen passende waarborgen zoals beveiligde faciliteiten voor de toegang tot de activa en de vastleggingen;
 - De autorisatie voor de toegang tot computerprogramma's en gegevensbestanden;
 - Het periodiek tellen en het vergelijken van de uitkomsten met de bedragen in de controlebestanden (bijvoorbeeld het vergelijken van de uitkomsten van kastellingen, het overzicht van de effectenportefeuille en de voorraadopnames met de administratie);

De mate waarin fysieke interne beheersingsmaatregelen die erop zijn gericht diefstal van activa te voorkomen, van belang zijn voor de betrouwbaarheid van het opstellen van de financiële overzichten en dus voor de controle, is afhankelijk van de omstandigheden, zoals de situatie waarin activa in sterke mate vatbaar zijn voor oneigenlijk toe-eigenen.

- *Functiescheiding.* Het toewijzen aan verschillende personen van de verantwoordelijkheden voor autorisatie van transacties, het vastleggen van transacties en het bewaren van activa. Functiescheiding heeft ten doel beperkingen aan te brengen in de mogelijkheden voor wie

dan ook om bij zijn normale taken zowel fouten te maken of fraude te plegen als deze verborgen te houden.

10. Sommige interne beheersingsactiviteiten kunnen afhankelijk zijn van het bestaan van passende procedures op een hoger niveau, welke zijn vastgesteld door het management of door degenen belast met governance. Zo kunnen bijvoorbeeld autorisatiecontroles gedelegeerd zijn met hantering van specifieke leidraden, zoals investeringscriteria die door degenen belast met governance zijn vastgesteld. Aan de andere kant kan het voorkomen dat niet-routinematige transacties, zoals belangrijke overnames of desinvesteringen, de specifieke toestemming van een hoog niveau in de organisatie vereisen waaronder, in sommige gevallen, die van de aandeelhouders.

Monitoring van de interne beheersingsmaatregelen

11. Het opzetten en onderhouden van een doorlopende interne beheersing is een belangrijke verantwoordelijkheid van het management. Het monitoren door het management van de interne beheersingsmaatregelen omvat mede het nagaan of deze op de beoogde wijze werken en het vaststellen dat deze worden aangepast om in voorkomend geval rekening te houden met wijzigingen in omstandigheden.

Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen kan onder meer bestaan uit werkzaamheden zoals het evalueren door het management van de vraag of het afstemmen van het banksaldo tijdig wordt uitgevoerd, het evalueren door de interne accountants van het naleven door de verkoopstaf van de interne beleidslijnen van de entiteit voor wat betreft verkoopcontracten, en het toezicht houden door een juridische afdeling op het naleven van de ethische en bedrijfspolitieke beleidslijnen van de entiteit. Het monitoren wordt tevens gedaan om ervoor te zorgen dat interne beheersingsmaatregelen blijvend op effectieve wijze worden uitgevoerd. Wanneer bijvoorbeeld de tijdigheid en accuraatheid van de overzichten betreffende het afstemmen van de banksaldi niet worden gemonitord kan het personeel waarschijnlijk stoppen met het opstellen daarvan.

12. Interne accountants of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleden kunnen een bijdrage leveren aan het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit door middel van afzonderlijke evaluaties. Zij verschaffen gewoonlijk op regelmatige wijze informatie over het functioneren van de interne beheersing, waarbij zij uitvoerig aandacht schenken aan het beoordelen van de effectieve werking van de interne beheersing en zij communiceren informatie over de sterke punten en tekortkomingen in de interne beheersing en geven aanbevelingen ter verbetering van de interne beheersing.
13. Monitoring activiteiten kunnen mede het gebruiken omvatten van informatie afkomstig van derden die een aanwijzig kan vormen dat er problemen bestaan of die de aandacht vestigen op

gebieden die voor verbetering vatbaar zijn. Cliënten bevestigen vaak op impliciete wijze de factureringsgegevens door hun facturen te betalen of door klachten te formuleren over de in rekening gebrachte bedragen. Ook kunnen regelgevers of toezichhouders aan de entiteit een communicatie oprichten over aangelegenheden die de werking van de interne beheersing betreffen, zoals de communicatie betreffende onderzoek verricht door de op banken regelgevende en toezichhoudende instanties. Tevens kan het management bij haar monitoring activiteiten de communicatie van externe accountants betreffende de interne beheersing in overweging nemen.

Bijlage 2: Omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen duiden op risico's van een afwijking van materieel belang

(Zie: Alinea A23 en A115)

Hieronder volgen voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van risico's van een afwijking van materieel belang. De lijst beslaat een breed scala van omstandigheden en gebeurtenissen die niet noodzakelijk relevant zijn voor iedere controle-opdracht en die derhalve niet noodzakelijk volledig is:

- Activiteiten in gebieden die op economisch vlak instabiel zijn, bijvoorbeeld landen met significante devaluatie van hun valuta of met een hoge inflatie;
- Activiteiten die plaatsvinden in zeer veranderlijke markten, zoals de handel in *futures* contracten;
- Activiteiten die zijn onderworpen aan een zeer ingewikkelde regulering;
- Continuïteits- en liquiditeitsissues, waaronder het verlies van belangrijke afnemers;
- Beperkingen opgelegd aan de beschikbaarheid van vermogen en kredietfaciliteiten;
- Veranderingen in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- Veranderingen in de aanbodketen;
- Het ontwikkelen of aanbieden van nieuwe producten of diensten, of het starten van nieuwe productlijnen;
- Uitbreiding naar nieuwe locaties;
- Veranderingen in de entiteit, zoals grote overnames of reorganisaties of ongebruikelijke gebeurtenissen;
- Entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk verkocht gaan worden;
- Het bestaan van ingewikkelde samenwerkingsverbanden of van *joint ventures*;
- Het gebruik van financieringsovereenkomsten buiten de balans om, van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities) en van andere ingewikkelde financieringsarrangementen;
- Significante transacties met verbonden partijen;
- Een tekort aan personeel met passende bekwaamheden op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving;
- Tekortkomingen in de interne beheersing, in het bijzonder die welke door het management niet zijn aangepakt;
- Inconsistenties van de automatiseringsstrategie van de entiteit en haar strategieën inzake haar bedrijfsactiviteiten;
- Veranderingen in de automatiseringsomgeving;
- Het installeren van nieuwe belangrijke geautomatiseerde systemen die op de financiële verslaggeving betrekking hebben;
- Navraag door regelgevende of overheidsorganen naar de uitoefening van activiteiten of de financiële resultaten van de entiteit;
- Afwijkingen in het verleden, een historie van fouten of een belangrijk aantal correcties aan het einde van de verslagperiode;

- Een belangrijk aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties met inbegrip van transacties tussen dochters (intercompany transacties) en transacties gekoppeld aan omvangrijke opbrengsten aan het einde van de verslagperiode;
- Transacties die worden vastgelegd op aandringen van het management, zoals de herfinanciering van schulden, de verkoop van activa en de classificatie van verhandelbare effecten;
- Toepassing van nieuwe verslaggevingsstandaarden;
- Het bepalen van de boekhoudkundige waarde van posten waarbij ingewikkeldemethodieken worden gebruikt;
- Gebeurtenissen of transacties die een grote mate van onzekerheid met zich mee brengen bij het bepalen van de waarde, met inbegrip van schattingen;
- Lopende *claims* uit rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen, zoals garanties op verkopen, financiële garanties en kosten met betrekking tot het verminderen van de milieusanering.

<i>Inleiding</i>	1 - 7
Reikwijdte van deze Standaard	1
Materialiteit in de context van een controle	2 - 6
Ingangsdatum	7
<i>Doelstelling</i>	8
<i>Definitie</i>	9
<i>Vereisten</i>	10 - 14
Het vaststellen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle	10 - 11
Herziening naarmate de controle vordert	12 - 13
Documentatie	14
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A13
Materialiteit en controlerisico	A1
Het vaststellen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle	A2 - A12
Herziening naarmate de controle vordert	A13

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten. Standaard 450¹ verduidelijkt hoe materialiteit wordt toegepast bij het evalueren van het effect van onderkende afwijkingen op de controle en van niet gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.

Materialiteit in de context van een controle

2. Stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven vaak het concept van materialiteit in de context van het opstellen en het weergeven van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:
 - Afwijkingen, met inbegrip van omissies, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of geaggregeerd, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;
 - Ingenomen standpunten over materialiteit worden toegepast in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
 - Ingenomen standpunten over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van de gebruikers als groep beschouwd². Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.
3. Een dergelijke beschrijving, indien aanwezig in het stelsel inzake financiële verslaggeving, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de

¹ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen".

² Bijvoorbeeld geeft het "Raamwerk voor de opstelling en presentatie van financiële overzichten" dat in april 2001 door de International Accounting Standards Board werd aangenomen, aan dat ten aanzien van een entiteit met winstoogmerk, het ter beschikking stellen van financiële overzichten die tegemoet komen aan de behoeften van investeerders, aangezien deze de onderneming van risicokapitaal voorzien, tevens tegemoet zal komen aan het merendeel van de behoeften van andere gebruikers, welke door financiële overzichten kunnen worden vervuld.

controle. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen beschrijving bevat met betrekking tot het concept van materialiteit, voorzien de kenmerken waaraan in alinea 2 wordt gerefereerd, de accountant van een dergelijk referentiekader.

4. Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant betreffende de behoefte aan financiële informatie van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:
 - a. Een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van administratieve verwerking, en een bereidheid om de informatie in de financiële overzichten met een redelijke toewijding te bestuderen;
 - b. Begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;
 - c. De onzekerheden erkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, standpunten en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - d. Redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

5. Het concept van materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de onderkende afwijkingen op de controle en van niet gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie: Alinea A1)

6. Bij het plannen van de controle past de accountant oordeelsvorming toe inzake de omvang van de afwijkingen die als materieel worden aangemerkt. Deze oordeelsvorming vormt de basis voor:
 - a. Het vaststellen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden;
 - b. Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang; en
 - c. Het vaststellen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een vastgesteld bedrag te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, altijd als niet van materieel belang zijnd worden geëvalueerd. De omstandigheden die betrekking hebben op bepaalde afwijkingen kunnen ertoe leiden dat de accountant deze evalueert als zijnde van materieel belang, zelfs als deze onder het materialiteitsniveau liggen. Ofschoon het niet praktisch uitvoerbaar is om controlewerkzaamheden op te zetten die afwijkingen ontdekken die enkel van materieel belang zouden kunnen zijn om reden van de aard daarvan, neemt de accountant niet alleen

de omvang maar ook de aard van niet gecorrigeerde afwijkingen in aanmerking, alsmede de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen wanneer het effect daarvan op de financiële overzichten wordt geëvalueerd³.

Ingangsdatum

7. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen⁴.

Doelstelling

8. De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

Definitie

9. In het kader van de Standaarden betekent uitvoeringsmaterialiteit het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het geheel van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen het materialiteitsniveau overstijgt voor de financiële overzichten als geheel, tot een passend laag niveau te reduceren. Indien van toepassing, verwijst uitvoeringsmaterialiteit tevens naar het bedrag of de bedragen die door de accountant zijn vastgesteld op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Vereisten

Het vaststellen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

10. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen. Het kan zijn dat, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, er sprake is van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen verondersteld worden de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten te zullen beïnvloeden. In deze gevallen dient de accountant tevens het materia-

³ Standaard 450, alinea A16.

⁴ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

liteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie: Alinea A2-A11)

11. De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit in het kader van de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang vast te stellen, alsmede de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. (Zie: Alinea A12)

Herziening naarmate de controle vordert

12. De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wanneer de accountant tijdens de controle zich bewust is geworden van informatie die hem ertoe zou hebben aangezet om initieel een ander bedrag (of bedragen) vast te stellen. (Zie: Alinea A13)
13. Indien de accountant tot de conclusie komt dat een lagere materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient de accountant te bepalen of het nodig is om de uitvoeringsmaterialiteit te herzien, alsmede of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden passend blijven.

Documentatie

14. De accountant dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen⁵:
 - a. Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie: Alinea 10);
 - b. Indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie: Alinea 10);
 - c. De uitvoeringsmaterialiteit (Zie: Alinea 11); en
 - d. Alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie: Alinea 12-13).

⁵ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11, en alinea A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Materialiteit en controlerisico

(Zie: Alinea 5)

- A1. Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn de algehele doelstellingen van de accountant het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg is van fraude of fouten, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; alsmede om te rapporteren betreffende de financiële overzichten en te communiceren, zoals vereist is op grond van de Standaarden, in overeenstemming met de bevindingen van de accountant⁶. De accountant verkrijgt een redelijke mate van zekerheid door het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen⁷. Controlerisico is het risico dat de accountant een niet passend controleoordeel tot uitdrukking brengt indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's van een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico⁸. Materialiteit en controlerisico worden gedurende de controle in acht genomen, in het bijzonder bij:
- a. Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang⁹;
 - b. Het vaststellen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden¹⁰;
en
 - c. Het evalueren van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten¹¹, alsmede op het vormen van het oordeel in de controleverklaring¹².

⁶ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 11.

⁷ Standaard 200, alinea 17.

⁸ Standaard 200, alinea 13(c).

⁹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

¹⁰ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

¹¹ Standaard 450.

¹² ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

Het vaststellen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie: Alinea 10)

A2. In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wetgevers en regelgevers of toezichhouders vaak de belangrijkste gebruikers van haar financiële overzichten. Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van beslissingen anders dan economische beslissingen. Het vaststellen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) bij een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt daarom beïnvloed door wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie; alsmede door de financiële informatiebehoefte van wetgevers en het publiek in relatie tot de programma's van de publieke sector.

Gebruikmaken van benchmarks bij het vaststellen van materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie: Alinea 10)

A3. Het vaststellen van de materialiteit brengt het toepassen van professionele oordeelsvorming met zich mee. Er wordt vaak een percentage toegepast op een bepaalde benchmark als een startpunt bij het vaststellen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark kunnen beïnvloeden omvatten onder meer:

- De elementen van de financiële overzichten (bijvoorbeeld: activa, verplichtingen, eigen vermogen, opbrengsten, lasten);
- De vraag of er items zijn waarop de aandacht van de gebruikers van de financiële overzichten van de specifieke entiteit zich neigt te richten (bijvoorbeeld: in het kader van de evaluatie van de financiële prestaties is het mogelijk dat de gebruikers zich neigt te richten op winst, opbrengsten of netto-activa);
- De aard van de entiteit, de fase waarin de entiteit zich in haar levenscyclus bevindt, alsmede de sector en de economische omgeving waarbinnen de entiteit opereert;
- De eigendomsstructuur van de entiteit en de manier waarop zij wordt gefinancierd (bijvoorbeeld: indien een entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden in plaats van eigen vermogen, is het mogelijk dat gebruikers meer nadruk leggen op activa en de claims daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
- De relatieve volatiliteit van de benchmark.

A4. Tot voorbeelden van benchmarks die passend kunnen zijn, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, behoren categorieën van gerapporteerde resultaten zoals winst vóór belasting, totale opbrengsten, bruto-winst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winstoog-

merk. Indien de winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.

- A5. In samenhang met de gekozen benchmark behoren tot relevante financiële gegevens gewoonlijk de financiële resultaten en de financiële posities van voorgaande verslagperioden, de financiële resultaten en de financiële positie van de verslagperiode tot op heden, alsmede de begrotingen en prognoses voor de huidige periode, aangepast voor significante wijzigingen in de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld: een significante bedrijfsacquisitie) en aan relevante wijzigingen in de omstandigheden van de sector of de economische omgeving waarbinnen de entiteit opereert. Wanneer bijvoorbeeld, als een startpunt, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel voor een bepaalde entiteit is vastgesteld op basis van een percentage van de winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten, kunnen de omstandigheden die leiden tot een uitzonderlijke afname of toename van deze winst ertoe leiden dat de accountant tot de conclusie komt dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel op een meer passende wijze wordt bepaald wanneer wordt gebruik gemaakt van een genormaliseerde winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten die gebaseerd is op resultaten uit het verleden.
- A6. Materialiteit houdt verband met de financiële overzichten waarover de accountant rapporteert. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld voor een financiële verslagperiode van meer of minder dan twaalf maanden, zoals het geval kan zijn bij een nieuwe entiteit of bij een wijziging in de financiële verslagperiode, houdt materialiteit verband met de financiële overzichten die voor die financiële verslagperiode zijn opgesteld.
- A7. Het bepalen van een percentage dat moet worden toegepast op een gekozen benchmark brengt het toepassen van professionele oordeelsvorming met zich mee. Er bestaat een verband tussen het percentage en de gekozen benchmark, zodanig dat een percentage toegepast op de winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten gewoonlijk hoger zal liggen dan een percentage dat van toepassing is op de totale opbrengsten. Bijvoorbeeld: de accountant kan vijf procent van de winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten geschikt achten voor een entiteit met winsttoogmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt kan achten voor een entiteit zonder winsttoogmerk. Hogere of lagere percentages kunnen echter als passend worden beschouwd afhankelijk van de omstandigheden.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A8. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette activiteiten van een entiteit op consistente wijze nominaal is, zoals het geval kan zijn bij een bedrijf dat door de eigenaar wordt bestuurd en waar de eigenaar veel van de winst vóór belastingen opneemt in de vorm van een beloning, is het mogelijk dat een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen meer relevant is.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A9. Bij een controle van een entiteit in de publieke sector kunnen de totale kosten of de netto-kosten (lasten minus opbrengsten of uitgaven minus ontvangsten) geschikte benchmarks zijn voor activiteiten gebaseerd op programma's. In het geval publieke activa in bewaring zijn bij een entiteit in de publieke sector, kunnen activa een geschikte benchmark zijn.

Materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie: Alinea 10)

- A10. Factoren die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor van afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten beïnvloeden omvatten de volgende:

- De vraag of wet- of regelgeving, dan wel het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van invloed zijn op verwachtingen van gebruikers met betrekking tot de waardebepaling of de toelichting van bepaalde elementen (bijvoorbeeld: transacties met verbonden partijen, alsmede de beloning van het management en degenen belast met governance);
- De belangrijkste in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot de industrie waarin de entiteit opereert (bijvoorbeeld: onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor een farmaceutisch bedrijf);
- De vraag of de aandacht wordt gericht op een bijzonder aspect van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit dat afzonderlijk wordt toegelicht in de financiële overzichten (bijvoorbeeld: een nieuw verworven bedrijfsactiviteit).

- A11. Bij het overwegen of, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, zulke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bestaan, kan de accountant het nuttig achten om inzicht te verwerven omtrent de opvattingen en verwachtingen van degenen belast met governance en van het management.

Uitvoeringsmaterialiteit (Zie: Alinea 11)

- A12. Het dusdanig plannen van de controle om alleen individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken, houdt geen rekening met het feit dat het geheel van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn ertoe kunnen leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten en laat geen ruimte over voor mogelijke niet ontdekte afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (welke, zoals omschreven, bestaat uit één of meerdere bedragen) is vastgesteld

om de kans dat het geheel van niet gecorrigeerde en niet ontdekte afwijkingen in de financiële overzichten de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel overstijgt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Op gelijksoortige wijze is uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot een materialiteitsniveau dat voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bepaald is, vastgesteld teneinde de waarschijnlijkheid dat het geheel van niet gecorrigeerde en niet ontdekte afwijkingen in die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen het materialiteitsniveau voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen overstijgt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en impliceert het toepassen van professionele oordeelsvorming. Het wordt beïnvloed door het door de accountant verworven inzicht in de entiteit; dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden; alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn onderkend bij eerdere controles en via die weg door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

Herziening naarmate de controle vordert

(Zie: Alinea 12)

- A13. Het is mogelijk dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) moet worden herzien tengevolge van wijzigingen in omstandigheden die tijdens de controle zijn opgetreden (bijvoorbeeld: een beslissing om een groot deel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit af te stoten), nieuwe informatie of een wijziging in het door de accountant verworven inzicht in de entiteit en haar activiteiten tengevolge van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld tijdens de controle blijkt dat de werkelijke financiële resultaten waarschijnlijk in aanzienlijke mate zullen verschillen van de verwachte financiële resultaten aan het eind van de verslagperiode die initieel werden gebruikt om de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel vast te stellen, zal de accountant die materialiteit herzien.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 30
Algehele wijzen van inspelen op risico's	5
Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen	6 - 23
Het adequaat zijn van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen	24
De evaluatie of controle-informatie voldoende en geschikt is	25 - 27
Documentatie	28 - 30
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A63
Algehele wijzen van inspelen op risico's	A1 - A3
Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen	A4 - A58
Het adequaat zijn van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen	A59
De evaluatie of controle-informatie voldoende en geschikt is	A60 - A62
Documentatie	A63

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van een aanpak inzake het inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang dat hij heeft onderkend en ingeschat overeenkomstig Standaard 315¹ bij een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen².

Doelstelling

3. Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte wijzen van inspelen op deze risico's.

Definities

4. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Gegevensgerichte controle* – een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
 - (i) Detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
 - (ii) Gegevensgerichte cijferanalyses;
 - b. *Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen* – een controlemaatregel die is opgezet om de werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het ontdekken en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

Vereisten

Algehele wijzen van inspelen op risico's

5. De accountant dient een algehele benadering op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financieel overzicht in te spelen. (Zie: Alinea A1-A3)

Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

6. De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang worden gebaseerd op, en een reactie zijn op, de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie: Alinea A4-A8)
7. Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
 - a. De redenen te overwegen die hebben geleid tot de inschatting van het risico van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, waaronder:
 - (i) De waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet op grond van de specifieke kenmerken van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting die op deze afwijking betrekking heeft (dat wil zeggen het inherente risico); en
 - (ii) De vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met de relevante interne beheersingsmaatregelen (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de accountant controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie: Alinea A9-A18)
 - b. Meer aannemelijk makende controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant als hoger wordt ingeschat. (Zie: Alinea A19)

Toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen

8. De accountant dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen indien:
 - a. De inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of
 - b. Gevegensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie: Alinea A20-A24)

9. Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles dient de accountant meer aanneemelijk makende controle-informatie te verkrijgen naarmate hij in sterkere mate wil steunen op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel. (Zie: Alinea A25)

Aard en omvang van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen

10. Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant:
 - a. In combinatie met het verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de werking van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder:
 - (i) De wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast op relevante tijdstippen gedurende de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft;
 - (ii) De consistentie waarmee ze zijn toegepast; en
 - (iii) De vraag door wie of met welke middelen deze zijn toegepast. (Zie: Alinea A26-29)

 - b. Vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en zo ja, of het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt. (Zie: Alinea A30-A31)

Timing van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

11. Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaald moment of een bepaalde periode, dient hij deze te toetsen volgens de hierna volgende alinea's 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen.

Gebruikmaken van controle-informatie die gedurende een tussentijdse periode is verkregen

12. Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende een tussentijdse periode, dient hij:
 - a. Controle-informatie te verkrijgen over significante wijzigingen die zich na afloop van de tussentijdse periode in deze interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan; en
 - b. De aanvullende controle-informatie vast te stellen die moet worden verkregen voor de resterende verslagperiode. (Zie: Alinea A33-A34)

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

13. Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die is verkregen uit vorige controles en zo ja, hoe lang de periode mag zijn die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen:
 - a. De effectiviteit van andere elementen van de interne beheersing, waaronder begrepen de interne beheersingsomgeving, het monitoren door de entiteit van de interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit;
 - b. De risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
 - c. De effectiviteit van de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls);
 - d. De effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in het personeel die een belangrijke invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;

- e. De vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en
 - f. De risico's van een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie: Alinea A35)
14. Indien de accountant van plan is de in vorige controles verkregen controle-informatie over de werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij de blijvende relevantie van deze controle-informatie vast te stellen door middel van het verkrijgen van controle-informatie over het feit of zich belangrijke wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan na afloop van de vorige controle. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het inwinnen van inlichtingen in combinatie met observatie of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te confirmeren en hij dient:
- a. Wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; (Zie: Alinea A36)
 - b. Wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop hij voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daarop volgende controleperioden. (Zie: Alinea A37-A39)

Interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's

15. Indien de accountant van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij heeft aangemerkt als een significant risico, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

Het evalueren van de werking van interne beheersingsmaatregelen

16. Bij het evalueren van de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen dient de accountant te evalueren of de afwijkingen die zijn ontdekt door middel van gegevensgerichte controles een aanwijzing zijn voor het niet effectief werken van deze interne beheersingsmaatregelen. Wanneer er geen afwijkingen worden ontdekt door middel van gegevensgerichte controles ver-

schaft dit echter nog geen controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen die op de te toetsen bewering betrekking hebben, doeltreffend zijn. (Zie: Alinea A40)

17. Indien wordt ontdekt dat er deviaties zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient hij om specifieke inlichtingen te verzoeken teneinde kennis te verkrijgen over deze aangelegenheden en over de potentiële gevolgen daarvan, alsmede dient hij te bepalen of: (Zie: Alinea A41)
 - a. De toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
 - b. Aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
 - c. Op de mogelijke risico's van een afwijking moet worden ingespeeld door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

Gegevensgerichte controles

18. Ongeacht de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningssaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie: Alinea A42-A47)
19. De accountant dient in overweging te nemen of werkzaamheden inzake externe confirmaties moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controlewerkzaamheden. (Zie: Alinea A48-A51)

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten

20. De gegevensgerichte controles die de accountant uitvoert dienen in ieder geval de volgende controlewerkzaamheden bij het proces van het opstellen van de financiële overzichten te omvatten:
 - a. Het aansluiten of afstemmen van de financiële overzichten op de onderliggende administratie; en
 - b. Het onderzoeken van journaalposten van materieel belang en van andere aanpassingen die in de loop van het opstellen van de financiële overzichten zijn gemaakt. (Zie: Alinea A52)

Gegevensgerichte controles die inspelen op significante risico's

21. Indien de accountant heeft bepaald dat een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen een significant risico vormt, dient hij gegevensgerichte controles uit te voeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts bestaat uit gegevensgerichte controles dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. (Zie: Alinea A53)

Timing van de gegevensgerichte controles

22. Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode af te dekken door:
 - a. Het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of
 - b. Het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn controleconclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie: Alinea A54-A57)
23. Indien de accountant afwijkingen op een tussentijdse datum ontdekt die hij niet had verwacht tijdens de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, dient hij te evalueren of de desbetreffende inschatting van het risico en de voor de resterende periode in de planning opgenomen aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles moeten worden aangepast. (Zie: Alinea A58)

Het adequaat zijn van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

24. De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om te evalueren of de presentatie van de financiële overzichten als geheel, met inbegrip van de toelichtingen daarop, in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A59)

De evaluatie of controle-informatie voldoende en geschikt is

25. De accountant dient op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, voorafgaand aan de afronding van de controle, te evalueren of de inschatting

van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds geldt. (Zie: Alinea A60-61)

26. De accountant dient te beslissen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Bij het vormen van zijn oordeel dient de accountant alle relevante controle-informatie te overwegen, ongeacht of die de in de financiële overzichten opgenomen beweringen ondersteunen of daarmee in tegenspraak lijken te zijn. (Zie: Alinea A62)
27. Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen bewering, dient hij te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of een oordeelonthouding te formuleren.

Documentatie

28. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen³:
 - a. De algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, alsmede de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;
 - b. De samenhang van deze werkzaamheden met de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen; en
 - c. De uitkomsten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de conclusies wanneer deze niet anderszins duidelijk zijn. (Zie: Alinea A63)
29. Indien de accountant van plan is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen, dient hij de bereikte conclusies betreffende het steunen op dergelijke in het kader van een voorgaande controle getoetste maatregelen in de controledocumentatie op te nemen.
30. In de documentatie van de accountant dient duidelijk naar voren te komen dat de financiële overzichten in overeenstemming zijn met of aansluiten op de onderliggende administratie.

³ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11, en alinea A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Algehele wijzen van inspelen op risico's

(Zie: Alinea 5)

- A1. Algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kunnen het volgende inhouden:
- Het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
 - Het inschakelen van meer ervaren staf of medewerkers met specifieke bekwaamheden dan wel het gebruikmaken van deskundigen;
 - Het intensiveren van het toezicht;
 - Het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden;
 - Het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld door het uitvoeren van gegevensgerichte controles op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of door het aanpassen van de aard van de controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van meer aannemelijk makende controleinformatie.
- A2. De inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, en daarmee de algehele wijzen van inspelen door de accountant, worden beïnvloed door zijn inzicht in de interne beheersingsomgeving. Een doeltreffende interne beheersingsomgeving kan ertoe leiden dat de accountant meer vertrouwen stelt in de interne beheersing en in de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde controle-informatie, alsmede dat de accountant bijvoorbeeld op een tussentijdse datum controlewerkzaamheden uitvoert in plaats van aan het einde van de verslagperiode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect; de accountant kan bijvoorbeeld op een niet doeltreffende interne beheersingsomgeving inspelen door:
- Meer controlewerkzaamheden aan het einde van de periode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
 - Meer uitgebreide controle-informatie te verkrijgen uit gegevensgerichte controles;
 - Het aantal locaties uit te breiden dat in de controle wordt betrokken.
- A3. Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant, zoals bijvoorbeeld de nadruk die wordt gelegd op gegevensgerichte controles

(gegevensgerichte aanpak) of op een aanpak waarbij zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controles worden uitgevoerd (gecombineerde aanpak).

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 6)

- A4. De inschatting door de accountant van de onderkende risico's op het niveau van beweringen vormt de basis voor het bepalen van de passende controleaanpak voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. De accountant kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- a. Hij alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op doeltreffende wijze kan inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang betreffende een bepaalde bewering;
 - b. Het uitvoeren van enkel gegevensgerichte controles passend is voor bepaalde beweringen, en dat hij daarom bij de desbetreffende risico-inschatting geen rekening houdt met de gevolgen van de interne beheersingsmaatregelen. Dit kan het geval zijn indien de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant geen doeltreffende interne beheersingsmaatregelen voor die bewering hebben onderkend of indien het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen ondoelmatig zou zijn en op grond daarvan de accountant niet voornemens is te steunen op de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles; of
 - c. Een gecombineerde benadering met gebruikmaking van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte controles een doeltreffende benadering is.

Echter, zoals vereist op grond van alinea 18, zet de accountant gegevensgerichte controles op en voert hij deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, onafhankelijk van de geselecteerde benadering.

- A5. De aard van een controlemaatregel verwijst naar het doel (dat is, toetsing van de interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controle) alsmede naar het soort daarvan (dat is, inspectie, observatie, het verzoeken om inlichtingen, het verzoek tot confirmatie, herberekening, het opnieuw uitvoeren van procedures of cijferanalyse). De aard van de controlewerkzaamheden is van het grootste belang voor de wijze waarop op de ingeschatte risico's wordt ingespeeld.
- A6. De timing van een controlemaatregel verwijst naar het moment waarop zij wordt uitgevoerd, dan wel naar de periode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.

- A7. De omvang van een controlemaatregel heeft betrekking op het aantal elementen dat wordt gecontroleerd, bijvoorbeeld de steekproefomvang of het aantal uit te voeren observaties van een interne beheersingsactiviteit.
- A8. Het opzetten en uitvoeren van de verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang gebaseerd zijn op en die inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen legt een duidelijk verband tussen de verdere controlewerkzaamheden en de risico-inschatting.

De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen (Zie: Alinea 7(a))

Aard

- A9. De door de accountant ingeschatte risico's kunnen zowel van invloed zijn op beide soorten van controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd als op de combinatie daarvan. Wanneer bijvoorbeeld een risico als hoog wordt ingeschat kan de accountant de volledigheid van de contractvoorwaarden laten confirmeren door de tegenpartij, in aanvulling op het inspecteren van het document. Verder kunnen sommige controlewerkzaamheden meer geschikt zijn voor bepaalde beweringen dan voor andere. Met betrekking tot bijvoorbeeld opbrengsten is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen het beste inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking betreffende de bewering 'volledigheid', terwijl gegevensgerichte controles het beste inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking betreffende de bewering 'het vóórkomen'.
- A10. De redenen die bij de inschatting van een risico worden gegeven zijn van belang bij het bepalen van de aard van de controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld een risico als lager wordt ingeschat vanwege de kenmerken van een bepaalde transactiestroom en los van de daarop betrekkinghebbende interne beheersingsmaatregelen, kan de accountant bepalen dat het enkel uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses voldoende en geschikte controle-informatie verschaft. Indien daarentegen een risico lager wordt ingeschat vanwege interne beheersingsmaatregelen en de accountant voornemens is gegevensgerichte controles op te zetten uitgaande van deze inschatting als laag, voert hij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van alinea 8(a) is vereist. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een transactiestroom met redelijk gelijksoortige, niet gecompliceerde kenmerken die routinematig wordt verwerkt en door het informatiesysteem van de entiteit intern wordt beheerst.

Timing

- A11. De accountant kan toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uitvoeren of aan het einde van de periode. Hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de ac-

countant kan besluiten dat het meer doeltreffend is om gegevensgerichte controles uit te voeren op of rond de einddatum van de verslagperiode, dan op een daaraan voorafgaande datum, dan wel om controlewerkzaamheden onaangekondigd of op onverwachte momenten uit te voeren (bijvoorbeeld door controlewerkzaamheden uit te voeren op specifiek uitgekozen locaties op onaangekondigde basis). Dit is in het bijzonder van belang bij het overwegen van de wijze waarop kan worden ingespeeld op de risico's van fraude. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant, wanneer de risico's van opzettelijke afwijkingen of van manipulatie zijn onderkend, tot het besluit komt dat het niet doeltreffend zou zijn om controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde de controleconclusies van een tussentijdse datum door te trekken naar het einde van de verslagperiode.

- A12. Anderzijds kunnen controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, een hulpmiddel voor de accountant zijn om belangrijke aangelegenheden in een vroeg stadium van de controle te onderkennen waarna hij deze met behulp van het management kan oplossen, of voor dergelijke zaken een doeltreffende controlebenadering kan opzetten.
- A13. Bovendien kunnen sommige controlewerkzaamheden alleen op of na de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, bijvoorbeeld:
- Het aansluiten van de financiële overzichten met de administratie;
 - Het onderzoeken van aanpassingen die in de loop van het opstellen van de financiële overzichten zijn aangebracht; en
 - Werkzaamheden die inspelen op het risico dat de entiteit aan het einde van de periode onbehoorlijke verkoopovereenkomsten kan zijn aangegaan of transacties op de einddatum van de periode niet zou hebben afgerond.
- A14. Verdere relevante factoren die van invloed zijn op de overweging van de accountant op welk moment hij controlewerkzaamheden uitvoert zijn onder meer de volgende:
- De interne beheersingsomgeving;
 - Het moment waarop relevante informatie beschikbaar is (zo kunnen bijvoorbeeld elektronische bestanden op een later moment worden overschreven of kunnen procedures die moeten worden geobserveerd alleen op bepaalde momenten voorkomen);
 - De aard van het risico (indien bijvoorbeeld het risico bestaat dat, om te voldoen aan de resultaatverwachtingen, de opbrengsten als te hoog worden voorgesteld door middel van het vervaardigen van valse verkoopovereenkomsten, zou de accountant wellicht de op de einddatum van de verslagperiode beschikbare contracten wensen te onderzoeken);
 - De periode of de datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.

Omvang

- A15. De omvang van een controlemaatregel die noodzakelijk wordt geacht, wordt bepaald na het overwegen van de materialiteit, het ingeschatte risico en de mate van zekerheid die de accountant van plan is te verkrijgen. Wanneer één bepaald doel wordt bereikt door middel van een combinatie van werkzaamheden, wordt de omvang van elk van deze werkzaamheden afzonderlijk overwogen. In het algemeen neemt de omvang van de werkzaamheden toe wanneer het risico van een afwijking van materieel belang groter is. Voor het inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kan bijvoorbeeld een grotere steekproefomvang of het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses op een meer gedetailleerd niveau geschikt zijn. Het vergroten van de omvang van controlewerkzaamheden is echter enkel doeltreffend indien de controlemaatregel zelf op het specifieke risico inspeelt.
- A16. Het gebruik van auditsoftwaretoepassingen kan een meer uitgebreide toetsing van elektronische transacties en grootboekbestanden mogelijk maken, hetgeen nuttig kan zijn wanneer de accountant tot het besluit komt om de omvang van het toetsen aan te passen, bijvoorbeeld om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren dan wel om de gehele populatie te toetsen in plaats van enkel een selectie daaruit.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A17. Bij het uitvoeren van controles van entiteiten in de publieke sector kunnen het controlemandaat en andere specifieke controlevoorschriften van invloed zijn op de overwegingen van de accountant inzake de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A18. Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de accountant worden onderkend, of kan de omvang waarin documentatie daarvan door de entiteit is vastgelegd beperkt zijn. Daarom kan het voor de accountant efficiënter zijn om verdere controlewerkzaamheden uit te voeren die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Het als hoger inschatten van het risico (Zie: Alinea 7(b))

- A19. Wanneer omwille van het feit dat het risico als hoger wordt ingeschat meer aannemelijk makende controle-informatie moet worden verkregen, kan de accountant de hoeveelheid onderbouwende

informatie doen toenemen, dan wel onderbouwende informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van onderbouwende informatie van derden of door het verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen van onderbouwende informatie.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 8)

- A20. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze op afdoende wijze zijn opgezet om een afwijking van materieel belang in een bewering te voorkomen, of ontdekken en corrigeren. Indien in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd op verschillende momenten van de periode die wordt gecontroleerd, worden zij allemaal afzonderlijk in overweging genomen.
- A21. Het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het verwerven van inzicht bij het evalueren van de opzet en bestaan van interne beheersingsmaatregelen. Dezelfde soorten controlewerkzaamheden worden evenwel gehanteerd. Daarom kan de accountant beslissen dat het efficiënt is de werking van interne beheersingsmaatregelen op hetzelfde moment te toetsen als bij het evalueren van de opzet daarvan en het vaststellen dat die zijn geïmplementeerd.
- A22. Bovendien, hoewel sommige risico-inschattingswerkzaamheden niet specifiek zijn opgezet als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, kunnen deze toch controle-informatie verschaffen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen en kunnen deze daarom toch als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt. Zo kunnen de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant bijvoorbeeld bestaan uit:
- Het inwinnen van inlichtingen over de wijze waarop het management gebruik maakt van begrotingen;
 - Het waarnemen van de door het management gemaakte vergelijking van de begrote en gerealiseerde lasten;
 - Het inspecteren van de rapportages van het onderzoek naar de verschillen tussen de begrote en de gerealiseerde bedragen.

Deze controlewerkzaamheden verschaffen informatie met betrekking tot de opzet van de begrotingsprocedures van de entiteit en de vraag of deze zijn ingevoerd maar kunnen ook controle-informatie opleveren over de effectiviteit van de werking van begrotingsprocedures bij het voorkomen of ontdekken van afwijkingen van materieel belang in de rubricering van lasten.

- A23. Daarnaast kan de accountant een toetsing van interne beheersingsmaatregelen opzetten die gelijktijdig wordt uitgevoerd met een detailcontrole voor dezelfde transactie. Hoewel het doel van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het doel van een detailcontrole kunnen beide gelijktijdig worden bereikt door het uitvoeren van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen en een detailcontrole voor dezelfde transactie, ook wel bekend als een toets met een tweeledig doel (dual-purpose test). Zo kan de accountant bijvoorbeeld een toetsing opzetten ten behoeve van het onderzoeken van een factuur alsmede de uitkomsten daarvan evalueren om vast te stellen of deze is goedgekeurd en om gegevensgerichte controle-informatie over de transactie te verkrijgen. Een toets met een tweeledig doel (dual-purpose test) wordt opgezet en geëvalueerd door elk doel van de toetsing afzonderlijk in acht te nemen.
- A24. Zoals is besproken in Standaard 315, kan de accountant het in sommige gevallen wellicht onmogelijk achten om doeltreffende gegevensgerichte controles op te zetten waarmee op het niveau van beweringen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen⁴. Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit zijn bedrijfsactiviteiten uitvoert middels het gebruik van een geautomatiseerd systeem en van de transacties geen documentatie wordt vervaardigd of bewaard, anders dan via het geautomatiseerde systeem zelf. In dergelijke gevallen is op grond van alinea 8(b) vereist dat de accountant de relevante interne beheersingsmaatregelen toetst.

Controle-informatie en de voorgenomen mate waarin op interne beheersingsmaatregelen wordt gesteund (Zie: Alinea 9)

- A25. Er kan worden gezocht naar een hoger betrouwbaarheidsniveau inzake de werking van interne beheersingsmaatregelen wanneer de gekozen controlebenadering voornamelijk bestaat uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, met name wanneer het niet mogelijk of wanneer het niet praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen uit alleen gegevensgerichte controles.

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Andere controlewerkzaamheden in combinatie met het invullen van inlichtingen (Zie: Alinea 10(a))

- A26. Het verzoeken om inlichtingen alleen is niet voldoende om de werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Daarom worden andere controlewerkzaamheden uitgevoerd in combinatie met het verzoeken om inlichtingen. In dit opzicht zou het verzoeken om inlichtingen, in combinatie met inspectie of met het opnieuw uitvoeren van werkzaamheden, meer betrouwbaar-

⁴ Standaard 315, alinea 30.

heid kunnen verschaffen dan het verzoeken om inlichtingen samen met observatie, omdat een observatie slechts betrekking kan hebben op het moment dat deze wordt gedaan.

- A27. De aard van een bepaalde interne beheersingsmaatregel heeft invloed op de soort controlewerkzaamheden die vereist zijn om controle-informatie te verkrijgen over het effectief werken van deze interne beheersingsmaatregel. Indien bijvoorbeeld de werking blijkt uit documentatie kan de accountant besluiten die documentatie te inspecteren om controle-informatie over de werking te verkrijgen. Voor andere interne beheersingsmaatregelen is er evenwel mogelijk geen documentatie aanwezig of is deze niet relevant. Zo is het mogelijk dat er over de werking van sommige onderdelen van de interne beheersingsomgeving geen documentatie beschikbaar is, zoals voor de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden worden toegekend, of voor sommige interne beheersingsactiviteiten zoals interne beheersingsactiviteiten die op geautomatiseerde wijze worden uitgevoerd. In dergelijke omstandigheden kan wellicht controle-informatie over de werking worden verkregen door een samenstel van controlewerkzaamheden zoals het verzoeken om inlichtingen in combinatie met controlewerkzaamheden, zoals observatie of het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen.

Omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

- A28. Wanneer meer overtuigende controle-informatie nodig is met betrekking tot de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel kan het passend zijn de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen te doen toenemen. Evenals ten aanzien van de mate waarin de accountant steunt op interne beheersingsmaatregelen kan hij bij het bepalen van de omvang van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onder meer het volgende in aanmerking nemen:

- De frequentie waarmee de entiteit de interne beheersingsmaatregel gedurende de periode heeft uitgevoerd;
- De tijdsduur tijdens de controleperiode waarin de accountant op de werking van de interne beheersingsmaatregelen steunt;
- De verwachte mate waarin mag worden afgeweken van een interne beheersingsmaatregel;
- De relevantie en de betrouwbaarheid van de controle-informatie die moet worden verkregen met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregel op het niveau van beweringen;
- De mate waarin controle-informatie wordt verkregen uit andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die op de bewering betrekking hebben.

Standaard 530⁵ bevat verdere leidraden voor de omvang van de toetsing.

⁵ Standaard 530, "Het gebruiken van steekproeven bij een controle".

A29. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking hoeft de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen betreffende een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel niet noodzakelijkerwijs vergroot te worden. Van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel kan worden verwacht dat deze consistent werkt tenzij in het programma (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente gegevens die door het programma worden gebruikt) wijzigingen zijn geïmplementeerd. Nadat de accountant heeft vastgesteld dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkt (hetgeen kan plaatsvinden op het moment dat deze interne beheersingsmaatregel voor het eerst is geïmplementeerd, of op elk ander moment), kan hij overwegen welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel effectief blijft werken. Dergelijke toetsingen zouden kunnen inhouden het vaststellen dat:

- Geen wijzigingen in het programma zijn aangebracht buiten de passende interne beheersingsmaatregelen inzake programmawijzigingen om;
- De geautoriseerde versie van het programma is gebruikt voor het verwerken van transacties; en
- Dat andere relevante algemene beheersingsmaatregelen effectief werken.

Tot dergelijke werkzaamheden zou ook kunnen behoren het vaststellen dat geen wijzigingen in de programma's zijn aangebracht, bijvoorbeeld bij gebruik door de entiteit van standaardsoftwaretoepassingen zonder dat wijzigingen worden aangebracht of onderhoud wordt gepleegd. Zo kan de accountant bijvoorbeeld de registratie van de IT beveiliging inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat gedurende de periode geen ongeautoriseerde toegang heeft plaatsgevonden.

Het toetsen van indirecte interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 10(b))

A30. In sommige gevallen kan het noodzakelijk zijn controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de werking van indirecte beheersingsmaatregelen. Wanneer bijvoorbeeld de accountant besluit een toetsing uit te voeren op de effectiviteit van een beoordeling door een gebruiker van uitzonderingsrapportages waarin verkopen staan vermeld die de geautoriseerde kredietlimiet overschrijden, vormen zowel de beoordeling door de gebruiker als de daarmee verbandhoudende opvolging de interne beheersingsmaatregel die voor de accountant van direct belang is. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het accuraat zijn van de in de rapportage opgenomen informatie (bijvoorbeeld de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls)) worden aangeduid als "indirecte" interne beheersingsmaatregelen.

A31. Als gevolg van de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking kan controle-informatie over de implementatie van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls), gezien in combinatie met controle-informatie

over de werking van de algemene beheersingsmaatregelen van de entiteit (in het bijzonder de interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen binnen de geautomatiseerde systemen) tevens belangrijke controle-informatie verschaffen met betrekking tot de werking daarvan.

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

De periode waarin op de interne beheersingsmaatregelen zal worden gesteund (Zie: Alinea 11)

A32. Controle-informatie die alleen betrekking heeft op een bepaald moment kan voldoende zijn voor het door de accountant beoogde doel, bijvoorbeeld bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen betreffende de voorraadopname op de einddatum van de verslagperiode. Indien de accountant echter voornemens is gedurende een bepaalde periode te steunen op een interne beheersingsmaatregel, zijn controles passend die het mogelijk maken controle-informatie te verschaffen dat de interne beheersingsmaatregel op relevante momenten gedurende die periode effectief heeft gewerkt. Deze controles kunnen onder meer bestaan uit het toetsen van de wijze waarop deze entiteit de interne beheersingsmaatregelen monitort.

Gebruikmaken van controle-informatie die gedurende een tussentijdse periode is verkregen (Zie: Alinea 12(b))

A33. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over interne beheersingsmaatregelen die gedurende de periode na de tussentijdse periode hebben gewerkt zijn onder meer:

- De significantie van de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- De specifieke interne beheersingsmaatregelen die gedurende de tussentijdse periode werden getoetst, alsmede de belangrijke wijzigingen daarin vanaf het moment dat zij werden getoetst, waaronder wijzigingen in het informatiesysteem, in de processen en in het personeel;
- De mate waarin controle-informatie over de werking van die maatregelen is verkregen;
- De duur van het resterende deel van de periode;
- De mate waarin de accountant voornemens is de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te beperken op basis van het steunen op interne beheersingsmaatregelen;
- De interne beheersingsomgeving.

A34. Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren voor wat betreft het resterende deel van de periode dan wel door te toetsen hoe de entiteit de interne beheersingsmaatregelen monitort.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen (Zie: Alinea 13)

A35. In sommige omstandigheden kan controle-informatie die bij vorige controles is verkregen controle-informatie verschaffen wanneer de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie daarvan vast te stellen. Zo kan de accountant bijvoorbeeld tijdens het uitvoeren van een vorige controle hebben vastgesteld dat een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkte. De accountant kan vervolgens controle-informatie verkrijgen om vast te stellen of er aan de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende werking, bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen bij het management alsmede door logboeken te inspecteren teneinde vast te stellen welke interne beheersingsmaatregelen werden gewijzigd. Het in overweging nemen van de controle-informatie over deze wijzigingen kan leiden tot een toe- of afname van de in de lopende periode te verkrijgen controle-informatie over de werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie: Alinea 14 (a))

A36. Wijzigingen kunnen de relevantie van de bij vorige controles verkregen controle-informatie aantasten zodat hierop niet langer kan worden gesteund. Zo hebben bijvoorbeeld wijzigingen in een systeem die een entiteit in staat stellen een nieuwe rapportage uit dit systeem te verkrijgen waarschijnlijk geen invloed op de relevantie van de bij een vorige controle verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor gegevens op een andere manier worden gegroepeerd of berekend heeft hierop echter wel een invloed.

Interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie: Alinea 14 (b))

A37. De beslissing van de accountant om al dan niet te steunen op de controle-informatie die bij vorige controles is verkregen voor interne beheersingsmaatregelen die:

- a. Niet zijn gewijzigd nadat zij de laatste keer zijn getoetst; en
- b. Geen interne beheersingsmaatregelen vormen die erop gericht zijn een significant risico te mitigeren,

is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bovendien is ook de tijdsduur die is verstreken tot het moment waarop dergelijke interne beheersingsmaatregelen opnieuw worden getoetst een kwestie van professionele oordeelsvorming, hoewel op grond van alinea 14(b) is vereist dat deze toetsing ten minste één keer per drie jaar wordt uitgevoerd.

A38. In het algemeen geldt dat hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang is, of hoe meer wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, des te korter naar alle waarschijnlijkheid de periode zal zijn, voor zover bestaand, die is verstreken sinds het moment van de laatste toetsing. Factoren die deze periode kunnen verkorten, of die ertoe leiden dat in het geheel niet wordt gesteund op de bij vorige controles verkregen controle-informatie, zijn onder meer:

- Een tekortschietende interne beheersingsomgeving;
- Het tekortschietende monitoren van de interne beheersingsmaatregelen;
- Een belangrijk handmatig element in de relevante interne beheersingsmaatregelen;
- Wijzigingen in de personeelsbezetting die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen;
- Veranderende omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk maken;
- Tekortschietende algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls).

A39. Indien de accountant voornemens is voor een aantal interne beheersingsmaatregelen te steunen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie verschaft het toetsen van een aantal van deze interne beheersingsmaatregelen gedurende elke controleperiode onderbouwende informatie over de blijvende werking van de interne beheersingsomgeving. Dit levert een bijdrage aan de beslissing van de accountant of het passend is te steunen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie.

Het evalueren van de werking van interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 16-17)

A40. Een afwijking van materieel belang die door de werkzaamheden van de accountant wordt ontdekt is een sterke aanwijzing van het bestaan van een significante tekortkoming in de interne beheersing.

A41. Het concept van de effectiviteit van de werking van interne beheersingsmaatregelen onderkent dat er enige deviaties kunnen optreden in de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen door de entiteit worden toegepast. Deviaties ten opzichte van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregelen kunnen worden veroorzaakt door factoren als wijzigingen in de personeelsbezetting van belangrijke functies, significante seizoensgebonden fluctuaties in het aantal transacties en menselijke fouten. De ontdekte mate waarin mag worden afgeweken, met name in vergelijking met de verwachte mate, kan een aanwijzing zijn dat niet kan worden gesteund op de interne beheersingsmaatregel, teneinde het risico op het niveau van beweringen terug te brengen naar het niveau dat door de accountant was ingeschat.

Gegevensgerichte controles (Zie: Alinea 18)

A42. Op grond van alinea 18 is vereist dat de accountant gegevensgerichte controles opzet en uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, ongeacht de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang. Deze vereiste geeft weer dat:

- (i) De risico-inschatting door de accountant een kwestie van oordeelsvorming is en daardoor dus niet alle risico's van een afwijking van materieel belang zou kunnen onderkennen; en
- (ii) Er inherente beperkingen zijn met betrekking tot de interne beheersing, waaronder het doorbreken daarvan door het management.

Aard en omvang van gegevensgerichte controles

A43. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld bepalen dat:

- Het uitvoeren van alleen gegevensgerichte cijferanalyses voldoende zal zijn om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die is verkregen uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- Alleen detailcontroles geschikt zijn;
- Een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyse en detailcontroles het beste is om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A44. In het algemeen kunnen gegevensgerichte cijferanalyses beter toepasbaar zijn ten aanzien van grote aantallen transacties die in de tijd min of meer voorspelbaar zijn. Standaard 520⁶ stelt vereisten vast en geeft leidraden inzake de uitvoering van cijferanalyse gedurende een controle.

A45. De aard van het risico en van de bewering is van belang voor het opzetten van detailcontroles. Detailcontroles betreffende de beweringen 'het bestaan' en 'het vóórkomen' zouden de selectie kunnen inhouden uit items die in een in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen alsmede het verkrijgen van de daarop betrekking hebbende controle-informatie. Aan de andere kant kunnen detailcontroles betreffende de bewering 'volledigheid' de selectie inhouden

⁶ Standaard 520, "Cijferanalyses".

uit items waarvan wordt verwacht dat zij in het desbetreffende in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen, alsmede het onderzoeken of dit inderdaad het geval is.

- A46. Omdat de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang rekening houdt met de interne beheersing, dient de omvang van de gegevensgerichte controles mogelijk worden vergroot wanneer de uitkomsten uit de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onbevredigend zijn. Het opvoeren van de omvang van een controlemaatregel is echter alleen passend als deze werkzaamheden zelf relevant zijn voor specifieke risico.
- A47. Bij het opzetten van detailcontroles wordt de omvang van de te toetsen posten gewoonlijk uitgedrukt in termen van de steekproefomvang. Andere aangelegenheden zijn daarbij echter ook relevant, waaronder de vraag of het meer doeltreffend is andere selectiemethoden gericht op toetsing te hanteren. Standaard 530 verschaft hierover aanvullende leidraden⁷.

Het in overweging nemen of werkzaamheden inzake externe confirmaties moeten worden uitgevoerd (Zie: Alinea 19)

- A48. Werkzaamheden inzake externe confirmaties zijn frequent relevant in situaties gericht op beweringen geassocieerd met rekeningsaldi en de elementen daarvan, maar moeten niet tot deze elementen worden beperkt. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant verzoekt om externe confirmatie van de voorwaarden van akkoorden, contracten of transacties afgesloten tussen en entiteit en andere partijen. Werkzaamheden inzake externe confirmaties kunnen tevens worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het niet vervuld zijn van bepaalde voorwaarden. Zo kan bijvoorbeeld een verzoek specifiek de confirmatie nastreven dat er geen *side agreements* bestaan die relevant kunnen zijn voor de afgrenzingsbewering voor de opbrengsten van een entiteit. Andere situaties waarin werkzaamheden inzake externe confirmaties relevante controle-informatie kunnen verschaffen bij het inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang omvatten:
- De banksaldi en andere informatie die verband houdt met bancaire relaties;
 - Saldi en voorwaarden van vorderingen;
 - Voorraden opgeslagen door derde partijen in douane-entrepots voor verwerking of in consignatie;
 - Aktes inzake eigendomstitels bijgehouden door advocaten of kapitaalverschaffers om redenen van veilige bewaring of als zekerheid;
 - Beleggingen aangehouden door derde partijen bij wijze van zekerheid, of aangekocht van effectenmakelaars maar nog niet overhandigd op de balansdatum;
 - Aan kredietverschaffers verschuldigde bedragen, met inbegrip van relevante terugbetalingsvoorwaarden en restrictieve contractclausules;

⁷ Standaard 500, "Controle-informatie", alinea 10.

- Op leveranciers van toepassing zijnde rekeningsaldi en voorwaarden.
- A49. Hoewel externe confirmaties relevante controle-informatie kunnen verschaffen voor bepaalde beweringen, bestaan er beweringen waarvoor externe confirmaties minder relevante controle-informatie verschaffen. Zo verschaffen externe confirmaties bijvoorbeeld minder relevante controle-informatie met betrekking tot de inbaarheid van rekeningsaldi van vorderingen, dan het geval is voor het bestaan daarvan.
- A50. De accountant kan bepalen dat werkzaamheden inzake externe confirmaties die zijn uitgevoerd gericht op een bepaald doel, een gelegenheid bieden om controle-informatie te verschaffen over andere aangelegenheden. Zo omvatten confirmatieverzoeken voor bankrekeningsaldi bijvoorbeeld vaak verzoeken voor informatie die relevant is voor andere beweringen in de financiële overzichten. Dergelijke overwegingen kunnen een invloed uitoefenen op de beslissing van de accountant over de vraag of werkzaamheden inzake externe confirmaties worden uitgevoerd.
- A51. Factoren die een hulpmiddel kunnen vormen voor de accountant bij het bepalen of werkzaamheden inzake externe confirmaties moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controle-werkzaamheden omvatten:
- De kennis van de confirmerende partij van het object van onderzoek – reacties kunnen meer betrouwbaar zijn indien zij worden verstrekt door een persoon bij de confirmerende partij die over de benodigde kennis beschikt van de informatie die het voorwerp van de confirmatie uitmaakt;
 - Het vermogen of de bereidheid van de bedoelde confirmerende partij om een antwoord te verstrekken – Zo is het mogelijk dat de confirmerende partij bijvoorbeeld:
 - De verantwoordelijkheid voor het antwoorden op een confirmatieverzoek niet aanvaardt;
 - Overweegt dat het verstrekken van een antwoord te kostbaar is of teveel tijd vergt;
 - Zorgen heeft over de mogelijke juridische aansprakelijkheid die uit het verstrekken van een antwoord resulteert;
 - Verantwoording aflegt voor transacties die luiden in verschillende valuta; of
 - Opereert in een omgeving waarin het antwoorden op een verzoek tot confirmatie geen significant aspect uitmaakt van de dagelijkse activiteiten.

In dergelijke situaties is het mogelijk dat confirmerende partijen geen reactie verstrekken op een gebruikelijke wijze of pogen om het steunen op de reactie aan beperkingen onderhevig te maken.

- De objectiviteit van de bedoelde confirmerende partij – indien de confirmerende partij een betrokken partij is van de entiteit, kunnen antwoorden op verzoeken tot confirmatie minder betrouwbaar zijn.

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten (Zie: Alinea 20(b))

- A52. De aard en ook de omvang van het onderzoek door de accountant van de journaalposten en de andere aanpassingen zijn afhankelijk van de aard en complexiteit van het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de daarmee samenhangende risico's van een afwijking van materieel belang.

Gegevensgerichte controles die inspelen op significante risico's (Zie: Alinea 21)

- A53. Alinea 21 van deze Standaard vereist dat de accountant gegevensgerichte controles uitvoert die specifiek inspelen op de risico's die hij als significant heeft aangemerkt. Controle-informatie in de vorm van externe confirmaties die rechtstreeks door de accountant van passende confirmerende partijen wordt verkregen, vormen voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie met het betrouwbaarheidsniveau dat de accountant als eis stelt om in te spelen om significante risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Indien de accountant bijvoorbeeld constateert dat het management onder druk staat om aan resultaatverwachtingen te voldoen, kan er een risico zijn dat het management de opbrengstverantwoording te hoog voorstelt door ten onrechte reeds winst op te nemen inzake verkoopovereenkomsten met voorwaarden die slechts een latere winstopname toestaan, dan wel door te factureren voorafgaand aan de verzending. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld werkzaamheden inzake externe confirmaties opzetten, niet alleen om de openstaande saldi te bevestigen, maar ook om de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van datum, de mogelijkheden van retourneren en de leveringsvoorwaarden te bevestigen. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om dergelijke werkzaamheden inzake externe confirmaties aan te vullen met het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden binnen de entiteit die niet bij de financiële activiteiten zijn betrokken met betrekking tot wijzigingen in de verkoopovereenkomsten en de leveringsvoorwaarden.

Timing van gegevensgerichte controles (Zie: Alinea 22-23)

- A54. In de meeste gevallen verschaft controle-informatie uit gegevensgerichte controles uit vorige controles weinig of geen controle-informatie voor de lopende periode. Er zijn echter uitzonderingen. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een standpunt van een juridisch raadgever dat in een voorgaande controle is verkregen met betrekking tot de structuur van een securitisatie waarin geen wijzigingen zijn opgetreden, relevant is voor de lopende periode. In dergelijke gevallen kan het passend zijn

controle-informatie te gebruiken uit gegevensgerichte controles uit een vorige controle indien die onderbouwende informatie en het object van onderzoek niet wezenlijk zijn gewijzigd en indien controlewerkzaamheden worden uitgevoerd om de blijvende relevantie gedurende de lopende periode vast te stellen.

Gebruikmaken van controle-informatie die gedurende een tussentijdse periode is verkregen (Zie: Alinea 22)

- A55. In sommige situaties kan de accountant bepalen dat het doeltreffend is op een tussentijdse datum gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren, en informatie inzake het saldo aan het einde van de verslagperiode te vergelijken met en aan te sluiten op de informatie met betrekking tot de tussentijdse datum, teneinde:
- a. Bedragen te onderkennen die ongebruikelijk lijken;
 - b. Deze bedragen te onderzoeken; en
 - c. Gegegevensgerichte cijferanalyses of detailcontroles uit te voeren met betrekking tot de tussenliggende periode.
- A56. Het uitvoeren van tussentijdse gegevensgerichte controlewerkzaamheden zonder het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden op een later tijdstip verhoogt het risico dat afwijkingen die op de einddatum van de verslagperiode kunnen bestaan, niet door de accountant worden ontdekt. Dit risico wordt groter naarmate het resterende deel van de periode langer is. Factoren zoals hieronder vermeld kunnen van invloed zijn op de beslissing om al dan gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uit te voeren:
- De interne beheersingsomgeving en andere relevante interne beheersingsmaatregelen;
 - Het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de accountant nodig heeft om zijn werkzaamheden te kunnen uitvoeren;
 - Het doel van de gegevensgerichte controle;
 - Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang;
 - De aard van de transactiestroom of het rekeningssaldo en de daarmee verband houdende beweringen;
 - De mate waarin de accountant in staat is passende gegevensgerichte controles, dan wel gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren om het resterende deel van de periode af te dekken teneinde het risico terug te brengen dat afwijkingen die mogelijk op de einddatum van de verslagperiode bestaan niet worden ontdekt.

A57. Onderstaande factoren kunnen van invloed zijn op het al dan niet uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot de periode tussen de tussentijdse datum en de einddatum van de verslagperiode:

- De vraag of de desbetreffende transactiestromen of rekeningsaldi aan het einde van de periode redelijk voorspelbaar zijn voor wat betreft bedrag, relatief belang en samenstelling;
- De vraag of de procedures die de entiteit hanteert voor het analyseren en corrigeren van dergelijke transactiestromen of rekeningsaldi op tussentijdse momenten en voor het tot stand brengen van goede afgrenzingsprocedures passend zijn;
- De vraag of het informatiesysteem voor zover van belang voor de financiële verslaggeving informatie zal opleveren inzake de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode, die voldoende is om toe te laten dat onderzoek wordt verricht naar:
 - a. Significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
 - b. Andere oorzaken van significante of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
 - c. Veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

Afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn ontdekt (Zie: Alinea 23)

A58. Wanneer de accountant besluit dat de geplande aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden die het resterende gedeelte van de verslagperiode afdekken moeten worden aangepast als gevolg van onverwachte afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn ontdekt, kunnen dergelijke aanpassingen een uitbreiding of een herhaling aan het einde van de verslagperiode inhouden van de werkzaamheden die op de tussentijdse datum zijn uitgevoerd.

Het adequaat zijn van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

(Zie: Alinea 24)

A59. Het evalueren van de algehele presentatie van de financiële overzichten, met inbegrip van de toelichtingen daarop, gaat om de vraag of de individuele financiële overzichten zodanig zijn gepresenteerd dat het een weergave is van de juiste rubricering en omschrijving van de financiële informatie alsmede van de vorm, de rangschikking en inhoud van de financiële overzichten en de bijhorende toelichtingen. Dit houdt bijvoorbeeld in de gebruikte terminologie, de hoeveelheid verstrekte detailinformatie, de rubricering van items in de opgenomen statement alsmede de grondslagen van de gepresenteerde bedragen.

De evaluatie of controle-informatie voldoende en geschikt is

(Zie: Alinea 25-27)

- A60. Een controle van de financiële overzichten is een cumulatief en iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden kan de verkregen controle-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. Er kan informatie onder zijn aandacht komen die op significante wijze verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Zo kan/kunnen bijvoorbeeld:
- De omvang van de afwijkingen die de accountant ontdekt door het uitvoeren van gegevensgerichte controles zijn oordeelsvorming betreffende de risico-inschattingen wijzigen en een aanwijzing zijn voor een significante tekortkoming in de interne beheersing;
 - De accountant zich van tegenstrijdigheden in de administratie dan wel tegenstrijdige of ontbrekende onderbouwende informatie bewust worden;
 - Cijferanalyses die worden uitgevoerd in het stadium van de algehele beoordeling van de controle duiden op een voorheen niet onderkend risico van een afwijking van materieel belang;
 - In dergelijke omstandigheden de accountant genoodzaakt zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van het opnieuw in overweging nemen van de ingeschatte risico's voor alle of sommige transactiestromen, rekeningsaldi, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en daarmee verband houdende beweringen. Standaard 315 bevat verdere leidraden voor het herzien door de accountant van de risico-inschatting⁸.
- A61. De accountant kan er niet van uit gaan dat een geval van fraude of van een fout een geïsoleerde gebeurtenis is. Daarom is in overweging nemen van de wijze waarop het ontdekken van een afwijking invloed heeft op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang belangrijk voor de vraag of de inschatting nog steeds van toepassing is.
- A62. De door de accountant toegepaste oordeelsvorming ten aanzien van het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie wordt beïnvloed door factoren zoals:
- De significantie van een mogelijke afwijking in de bewering en de waarschijnlijkheid dat deze afzonderlijk of geaggregeerd met andere mogelijke afwijkingen een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten;

⁸ Standaard 315, alinea 31.

- De effectiviteit van de reacties van het management en van de interne beheersingsmaatregelen inzake het inspelen op de risico's;
- De bij vorige controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- De resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, waaronder begrepen de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten;
- De herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- De aannemelijkheid van de controle-informatie;
- Het inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

Documentatie

(Zie: Alinea 28)

- A63. De vorm en omvang van controle documentatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing, de informatie die vanuit de entiteit ter beschikking staat en de controlemethodologie en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

<i>Inleiding</i>	1 - 6
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 5
Ingangsdatum	6
<i>Doelstelling</i>	7
<i>Definities</i>	8
<i>Vereisten</i>	9 - 22
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing	9 - 14
Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	15 - 17
Type 1 en type 2 rapporten die de diensten van een subserviceorganisatie uitsluiten	18
Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen die betrekking hebben op de activiteiten van de serviceorganisatie	19
Het rapporteren door de accountant van de gebruiker	20 - 22
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A44
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing	A1 - A23
Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	A24 - A39
Type 1 en type 2 rapporten die de diensten van een subserviceorganisatie uitsluiten	A40
Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie	A41
Het rapporteren door de accountant van de gebruiker	A42 - A44

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties. Het weidt in het bijzonder uit over hoe de accountant van de gebruiker Standaard 315¹ en Standaard 330² toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van de interne beheersing die relevant is voor de controle, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.
2. Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijfsactiviteiten uit aan organisaties die diensten verlenen die uiteenlopen van het uitvoeren van een specifieke taak onder de leiding van een entiteit tot het vervangen van gehele bedrijfseenheden of bedrijfsfuncties van een entiteit, zoals de functie inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verleend vormen een integraal onderdeel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; niet al deze diensten zijn echter relevant voor de controle.
3. Diensten die door een serviceorganisatie worden verleend zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gebruikende entiteit wanneer die diensten, en de interne beheersingsmaatregelen daarop, onderdeel zijn van het informatiesysteem van de gebruikende entiteit dat relevant is voor de financiële verslaggeving, met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen. Hoewel de meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie waarschijnlijk betrekking op financiële verslaggeving, kunnen er andere interne beheersingsmaatregelen zijn die ook relevant zijn voor de controle, zoals de interne beheersingsmaatregelen om activa te bewaken. De diensten van een serviceorganisatie zijn onderdeel van het informatiesysteem van een gebruikende entiteit, met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, die relevant zijn voor de financiële verslaggeving indien deze diensten invloed hebben op één of meerdere van de volgende aspecten:
 - a. De transactiestromen met betrekking tot de werkzaamheden van de gebruikende entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten van de gebruikende entiteit;
 - b. De procedures, in zowel de informatietechnologie (IT) als de handmatige systemen, waardoor de transacties van de gebruikende entiteit worden geïnitieerd, vastgelegd, ver-

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

- werkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk, overgebracht naar het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten;
- c. De daarmee verband houdende administratie, hetzij in elektronische hetzij in handmatige vorm, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit die worden gebruikt om de transacties van de gebruikende entiteit te initiëren, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren; dit omvat de correctie van verkeerde informatie, alsmede de wijze waarop informatie naar het grootboek wordt overgebracht.
 - d. De wijze waarop het informatiesysteem van de gebruikende entiteit gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transacties, vastlegt die voor de financiële overzichten significant zijn;
 - e. Het financiële verslaggevingsproces dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikende entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en in de financiële overzichten op te nemen toelichtingen; en
 - f. Interne beheersingsmaatregelen betreffende journaalposten, met inbegrip van niet-standaard journaalposten die worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen.
4. De aard en omvang van werkzaamheden die door de accountant van de gebruiker moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie zijn afhankelijk van de aard en significantie van die diensten voor de gebruikende entiteit, alsmede van het voor de controle relevant zijn van die diensten.
5. Deze Standaard is niet van toepassing op diensten die door financiële instellingen worden verleend en die beperkt blijven tot het verwerken, in een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit worden geautoriseerd, zoals het verwerken van mutaties op de lopende rekening door een bank of het verwerken van uitgevoerde effectentransacties door een makelaar. Bovendien is deze Standaard niet van toepassing op de controle van transacties die voortkomen uit kapitaalbelangen in andere entiteiten zoals vennootschappen, samenwerkingsverbanden, en *joint ventures*, wanneer de kapitaalbelangen werden verwerkt en aan de houders van een belang zijn gerapporteerd.

Ingangsdatum

6. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

7. De doelstellingen van de accountant van de gebruiker, wanneer de gebruikende entiteit gebruik maakt de diensten van een serviceorganisatie, zijn:
 - a. Het verwerven van inzicht in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit, dat voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te schatten; en
 - b. Het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

Definities

8. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit* – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, worden onderkend in de beschrijving van haar systeem;
 - b. *Rapport betreffende de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als type 1 rapport)* – Een rapport dat bestaat uit:
 1. Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die opgezet en geïmplementeerd zijn op een gespecificeerde datum; en
 2. Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, waarin het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie is opgenomen betreffende de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.
 - c. *Rapport betreffende de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een type 2 rapport)* – Een rapport dat bestaat uit:

- (i) Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en het bestaan daarvan op een gespecificeerde datum of gedurende een gespecificeerde periode, en in bepaalde gevallen, de werking daarvan gedurende een gespecificeerde periode; en
- (ii) Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, dat omvat:
 - 1. Het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede de werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
 - 2. Een beschrijving van de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan.
- d. *Accountant van de serviceorganisatie* – Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurancerapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie;
- e. *Serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of een segment van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die onderdeel uitmaken van de informatiesystemen van die gebruikende entiteiten die relevant zijn voor hun financiële verslaggeving;
- f. *Het systeem van een serviceorganisatie* – De beleidslijnen en procedures die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door de serviceorganisatie teneinde de gebruikende entiteiten te voorzien in de diensten die door de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat;
- g. *Subserviceorganisatie* – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie gebruikt wordt teneinde enkele van de diensten ten uitvoer te brengen die aan de gebruikende entiteiten worden verleend welke diensten bij die gebruikende entiteiten onderdeel zijn van informatiesystemen relevant voor financiële verslaggeving;
- h. *Accountant van de gebruiker* – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert, en daarover verslag uitbrengt;
- i. *Gebruikende entiteit* – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Vereisten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing

9. Bij het verwerven van inzicht in de gebruikende entiteit overeenkomstig Standaard 315⁴, dient de accountant van de gebruiker een inzicht te verwerven in de wijze waarop een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van een serviceorganisatie bij de werkzaamheden van de gebruikende entiteit, met inbegrip van: (Zie: Alinea A1-A2)
 - a. De aard van de diensten die worden verleend door de serviceorganisatie en de significantie van die diensten voor de gebruikende entiteit, met inbegrip van het effect daarvan op de interne beheersing van de gebruikende entiteit; (Zie: Alinea A3-A5)
 - b. De aard en de materialiteit van de verwerkte transacties of rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen die worden beïnvloed door de serviceorganisatie; (Zie: Alinea A6)
 - c. De mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikende entiteit; en (Zie: Alinea A7)
 - d. De aard van de relaties tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden voor de activiteiten op zich genomen door de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A8-A11)

10. Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle overeenkomstig Standaard 315⁵, dient de accountant van de gebruiker de opzet en het bestaan van relevante interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikende entiteit te evalueren, met inbegrip van die maatregelen die zijn toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties. (Zie: Alinea A12-A14)

11. De accountant van de gebruiker dient te bepalen of er voldoende inzicht is verkregen in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en in het effect daarvan op de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikende entiteit, teneinde een basis te verschaffen voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang.

⁴ Standaard 315, alinea 11.

⁵ Standaard 315, alinea 12.

12. Wanneer de accountant van de gebruiker niet in staat is om voldoende inzicht te verwerven via de gebruikende entiteit, dient de accountant van de gebruiker dit inzicht te verkrijgen door een van de volgende procedures:
- Het verkrijgen van een type 1 of type 2 rapport, indien beschikbaar;
 - Contact opnemen met de serviceorganisatie, door tussenkomst van de gebruikende entiteit, teneinde specifieke informatie te verkrijgen;
 - Het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie;
 - Gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden uit te voeren die zullen voorzien in de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A15-A20)

Het gebruiken van een type 1 of type 2 rapport teneinde het inzicht van de accountant in de serviceorganisatie te ondersteunen

13. Bij het bepalen of de controle-informatie die door een type 1 of type 2 rapport wordt verstrekt wel voldoende en geschikt is, dient de accountant van de gebruiker zich ervan te hebben vergewist dat:
- De accountant van de serviceorganisatie deskundig is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en
 - De standaarden waaronder het type 1 of type 2 rapport is uitgebracht, adequaat zijn. (Zie: Alinea A21)
14. Wanneer de accountant van de gebruiker van plan is om een type 1 of type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de accountant in de opzet en het bestaan van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie te ondersteunen, dient de accountant:
- Te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum of voor een periode is die passend is voor de doeleinden van de accountant van de gebruiker;
 - Te evalueren of de informatie die door het rapport wordt verschaft voldoende en geschikt is voor het inzicht in de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikende entiteit; en
 - Te bepalen of aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie zijn onderkend, relevant zijn voor de gebruikende entiteit en, zo

ja, dan dient de accountant inzicht te verkrijgen in de de vraag of de gebruikende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie: Alinea A22-A23)

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang

15. Bij het inspelen op de ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant van de gebruiker:
 - a. Te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar is aangaande de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen vanuit vastleggingen die bij de gebruikende entiteit worden bewaard; en, zo niet,
 - b. Verdere controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen of gebruik te maken van een andere accountant teneinde die werkzaamheden namens de accountant van de gebruiker uit te voeren bij de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A24-A28)

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

16. Wanneer het inschatten door een accountant van de risico's van de gebruikende entiteit een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie effectief werken, dient de accountant van de gebruiker controle-informatie over de werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen door de uitvoering van één of meer van de volgende werkzaamheden:
 - a. Het verkrijgen van een type 2 rapport, indien beschikbaar;
 - b. Het uitvoeren van geschikte toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
 - c. Het gebruikmaken van een andere accountant teneinde toetsingen uit te voeren op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie namens de accountant van de gebruiker. (Zie: Alinea A29-A30)

Het gebruikmaken van een type 2 rapport als controle-informatie voor het feit dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken

17. Indien, overeenkomstig alinea 16(a), de accountant van de gebruiker van plan is een type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient de accountant van de gebruiker te bepalen of de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft betreffende de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen teneinde de risico-inschattingen van de accountant van de gebruiker te ondersteunen door:
 - a. Te evalueren of de beschrijving, de opzet en de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum of voor een periode is die passend is voor de doeleinden van de accountant van de gebruiker;
 - b. Te bepalen of aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie zijn onderkend relevant zijn voor de gebruikende entiteit en, zo ja, inzicht te verwerven of de gebruikende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de werking daarvan te toetsen;
 - c. Het adequaat zijn van de tijdsperiode die door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen wordt omvat en de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toetsingen te evalueren; en
 - d. Te evalueren of de door de accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en van de resultaten daarvan, zoals die in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie zijn beschreven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verstrekken teneinde de risico-inschatting van de accountant van de gebruiker te ondersteunen. (Zie: Alinea A31-A39)

Type 1 en type 2 rapporten die de diensten van een subserviceorganisatie uitsluiten

18. Indien de accountant van de gebruiker van plan is om gebruik te maken van een type 1 of type 2 rapport die de diensten van een subserviceorganisatie uitsluit en die diensten relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit, dient de accountant de vereisten van deze Standaard toe te passen met betrekking tot de door de subserviceorganisatie verleende diensten. (Zie: Alinea A40)

Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen die betrekking hebben op de activiteiten van de serviceorganisatie

19. De accountant van de gebruiker dient bij het management van de gebruikende entiteit te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie fraude, het niet-naleven van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikende entiteit van invloed zijn, aan de gebruikende entiteit heeft gerapporteerd, of dat de gebruikende entiteit op andere wijze zich daarvan bewust is. De accountant van de gebruiker dient te evalueren op welke wijze die aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant van de gebruiker, met inbegrip van het effect op de conclusies en op de controleverklaring van de accountant van de gebruiker. (Zie: Alinea A41)

Het rapporteren door de accountant van de gebruiker

20. De accountant van de gebruiker dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig Standaard 705⁶ aan te passen als de accountant van de gebruiker niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit. (Zie: Alinea A42)
21. De accountant van de gebruiker dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet te refereren aan de door een accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke referentie door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de controleverklaring van de accountant van de gebruiker aan te geven dat de referentie de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor zijn controloordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A43)
22. Wanneer een referentie aan de door een accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor inzicht in een aanpassing van het oordeel van de accountant van de gebruiker, dient de controleverklaring van de accountant van de gebruiker aan te geven dat een dergelijke referentie de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor dat oordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A44)

⁶ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing

Bronnen van informatie (Zie: Alinea 9)

- A1. Informatie over de aard van de diensten die door een serviceorganisatie worden verleend, kan beschikbaar zijn door middel van een scala aan bronnen, zoals:
- Gebruikershandleidingen;
 - Overzichten van het systeem;
 - Technische handleidingen;
 - Het contract of de service level agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie;
 - Rapportages van serviceorganisaties, interne auditors of regelgevende of toezichhoudende instanties over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie;
 - Rapportages van de accountant van de serviceorganisatie, met inbegrip van management letters, indien beschikbaar.
- A2. Kennis, verkregen door middel van de ervaring van de accountant van de gebruiker met de serviceorganisatie, bijvoorbeeld door middel van ervaring met andere controleopdrachten, kan ook nuttig zijn bij het verwerven van inzicht in de aard van de diensten die worden verleend door de serviceorganisatie. Dit kan in het bijzonder nuttig zijn als de diensten en interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie over die diensten in hoge mate gestandaardiseerd zijn.

Aard van de diensten die worden verleend door de serviceorganisatie (Zie: Alinea 9(a))

- A3. Een gebruikende entiteit kan van een serviceorganisatie gebruikmaken zoals één die transacties verwerkt en de daarmee verbonden verantwoordelijkheid draagt of die transacties vastlegt en daaruit voortvloeiende gegevens verwerkt. Onder serviceorganisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld beleggingsafdelingen van banken die activa voor beloningsregelingen voor het personeel of voor anderen beleggen en beheren; hypotheekbankiers die hypotheeklen voor anderen beheren; en *application service providers* die softwaretoepassingen in pakketvorm en een technische infrastructuur ter beschikking stellen die het voor cliënten mogelijk maakt om financiële en operationele transacties te verwerken.
- A4. Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een serviceorganisatie omvatten:
- Het bijhouden van de administratie van de gebruikende entiteit;

- Het beheren van activa;
- Het als agent voor de gebruikende entiteit initiëren, vastleggen en verwerken van transacties.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A5. Kleinere entiteiten kunnen gebruikmaken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijv. de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratie daarvan voor het opstellen van hun financiële overzichten. Het gebruik van een dergelijke serviceorganisatie voor het opstellen van zijn financiële overzichten ontheft het management van de kleinere entiteit en, waar van toepassing, degenen belast met governance niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten⁷.

Aard en materialiteit van door de serviceorganisatie verwerkte transacties (Zie: Alinea 9 (b))

- A6. Een serviceorganisatie kan beleidslijnen en procedures vaststellen die van invloed zijn op de interne beheersing van de gebruikende entiteit. Deze beleidslijnen en procedures staan tenminste gedeeltelijk fysiek en operationeel apart van de gebruikende entiteit. De significantie van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikende entiteit hangt af van de aard van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend, met inbegrip van de aard en de materialiteit van de transacties die zij verwerkt voor de gebruikende entiteit. In bepaalde situaties kunnen de door de serviceorganisatie verwerkte transacties en de beïnvloede rekeningen niet relevant lijken te zijn voor de financiële overzichten van de gebruikende entiteit, maar de aard van de verwerkte transacties kan significant zijn en de accountant van de gebruiker kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

Mate van interactie tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en de gebruikende entiteit (Zie: Alinea 9(c))

- A7. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikende entiteit hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van deze organisatie en die van de gebruikende entiteit. De mate van de interactie refereert aan de omvang waarmee de gebruikende entiteit in staat is en ervoor opteert om doeltreffende interne beheersingsmaatregelen betreffende de door de serviceorganisatie uitgevoerde verwerking te implementeren. Zo bestaat er bijvoorbeeld een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van

⁷ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 4 en alinea A2-A3.

de gebruikende entiteit en die van de serviceorganisatie wanneer de gebruikende entiteit transacties autoriseert en de serviceorganisatie die transacties verwerkt en de administratie ervan verzorgt. In deze omstandigheden, kan het voor de gebruikende entiteit praktisch zijn om doeltreffende interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor die transacties. Aan de andere kant, wanneer de serviceorganisatie transacties voor de gebruikende entiteit initieert, of die transacties aanvankelijk registreert, verwerkt en de boekhouding ervan verzorgt, is er een kleinere mate van interactie tussen de twee organisaties. In deze omstandigheden kan de gebruikende entiteit niet in staat zijn om doeltreffende interne beheersingsmaatregelen betreffende deze transacties te implementeren bij de gebruikende entiteit, of kan zij ervoor opteren om dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie.

Aard van de relatie tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie (Zie: Alinea 9(d))

A8. Het contract of service level agreement tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie kan regelingen bevatten voor zaken zoals:

- De te verstrekken informatie aan de gebruikende entiteit en verantwoordelijkheden voor het initiëren van transacties die betrekking hebben op de activiteiten die door de serviceorganisatie ondernomen worden;
- Het toepassen van vereisten van regelgevende of toezichhoudende instanties die betrekking hebben op de soort van de te bewaren vastleggingen, of toegang daartoe;
- De schadeloosstelling, indien van toepassing, die door de gebruikende entiteit moet worden verstrekt in het geval van een ontoereikende uitvoering;
- De vraag of de serviceorganisatie een rapport uit zal brengen betreffende haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijk rapport een type 1 of een type 2 rapport zal zijn;
- De vraag of de accountant van de gebruiker het recht heeft op toegang tot de administratie van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie wordt onderhouden, alsmede tot andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van een controle; en
- De vraag of de overeenkomst directe communicatie tussen de accountant van de gebruiker en de accountant van de serviceorganisatie toestaat.

A9. Er bestaat een directe relatie tussen de serviceorganisatie en de gebruikende entiteit en tussen de serviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Deze relaties hoeven niet noodzakelijk een directe relatie tussen de accountant van de gebruiker en de accountant van de serviceorganisatie te creëren. Wanneer er geen directe relatie bestaat tussen de accountant van de gebruiker en de accountant van de serviceorganisatie, worden communicaties tussen de accountant van de gebruiker en de accountant van de serviceorganisatie gewoonlijk door tussenkomst van de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie uitgevoerd. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een accountant van de gebruiker en een accountant van de serviceorganisatie, de relevante ethische en

geheimhoudingsoverwegingen in acht nemend. Een accountant van de gebruiker kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een accountant van de serviceorganisatie teneinde namens de accountant van de gebruiker werkzaamheden te verrichten, zoals:

- a. Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie; of
- b. Gegevensgerichte werkzaamheden op de door een serviceorganisatie onderhouden transacties en saldi in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A10. Accountants van de publieke sector hebben over het algemeen ruime toegangsrechten die door wetgeving zijn vastgesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin dergelijke toegangsrechten niet beschikbaar zijn, bijvoorbeeld wanneer de serviceorganisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een accountant van de publieke sector het noodzakelijk vinden om een inzicht te verwerven in de wetgeving die van toepassing is in het andere rechtsgebied teneinde te bepalen of geschikte toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een accountant van de publieke sector kan ook toegangsrechten verwerven, of aan de gebruikende entiteit vragen om deze op te nemen in enige contractuele overeenkomst tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie.
- A11. Accountants van de publieke sector kunnen ook gebruikmaken van een andere accountant om toetsing van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte werkzaamheden die betrekking hebben op het naleven van de wet, regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie uit te voeren.

Inzicht in de beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op diensten die worden verleend door de service-organisatie (Zie: Alinea 10)

- A12. De gebruikende entiteit kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de serviceorganisatie opzetten die getoetst kunnen worden door de accountant van de gebruiker en die de accountant van de gebruiker in staat kunnen stellen te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit effectief werken voor sommige of alle van de daarmee verband houdende beweringen, zonder rekening te houden met de bij de serviceorganisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer de gebruikende entiteit bijvoorbeeld gebruik maakt van een serviceorganisatie teneinde zijn salaristransacties te verwerken, kan de gebruikende entiteit interne beheersingsmaatregelen over de verzending en ontvangst van salarisinformatie instellen die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of ontdekken. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen:

- Het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met rapportages van informatie die van de serviceorganisatie is ontvangen nadat de gegevens zijn verwerkt;
- Het herberekenen van een deel van de salarisbedragen ten behoeve van het toetsen van de administratieve juistheid en het beoordelen van het totaalbedrag van de loonkosten ten behoeve van het toetsen van de redelijkheid daarvan.

A13. In deze situatie kan de accountant van de gebruiker toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit over het verwerken van de loonkosten van de entiteit uitvoeren die een basis zouden vormen voor de gebruikende entiteit teneinde te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit effectief werken voor beweringen die betrekking hebben op transacties met betrekking tot de loonkosten.

A14. Zoals gesteld in Standaard 315⁸, kan de accountant van de gebruiker, met betrekking tot bepaalde risico's, oordelen dat het niet mogelijk of niet praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen enkel vanuit gegevensgerichte werkzaamheden. Dergelijke risico's kunnen verband houden met het inaccuraat en onvolledig vastleggen van routinematige en significante transacties en rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde verwerking toestaan met weinig of geen handmatige tussenkomst. Dergelijke geautomatiseerde verwerking kan in het bijzonder aanwezig zijn wanneer de gebruikende entiteit gebruik maakt van serviceorganisaties. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit relevant voor de controle en wordt van de accountant van de gebruiker vereist om inzicht te verwerven in dergelijke interne beheersingsmaatregelen en deze te evalueren, overeenkomstig de alinea's 9 en 10 van deze Standaard.

Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de gebruikende entiteit kan worden verkregen (Zie: Alinea 12)

A15. De beslissing van de accountant van de gebruiker welk controlemiddel, individueel of in combinatie, van alinea 12 hij zal inzetten teneinde de noodzakelijke informatie te verkrijgen die de basis vormt voor het onderkennen en het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op het gebruikmaken door de gebruikende entiteit van de serviceorganisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden als:

- De omvang van zowel de gebruikende entiteit als de serviceorganisatie;
- De complexiteit van de transacties bij de gebruikende entiteit en de complexiteit van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend;

⁸ Standaard 315, alinea 30.

- De locatie van de serviceorganisatie (de accountant van de gebruiker kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere accountant teneinde namens de accountant van de gebruiker werkzaamheden uit te voeren bij de serviceorganisatie op een verafgelegen locatie);
 - De vraag of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de accountant van de gebruiker effectief voorzien in voldoende en geschikte controle-informatie; en
 - De aard van de relatie tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie.
- A16. Een serviceorganisatie kan een accountant van de serviceorganisatie opdracht geven te rapporteren betreffende de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen (type 1 rapport) of over de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en de werking daarvan (type 2 rapport). Type 1 of type 2 rapporten kunnen worden uitgebracht onder toepassing van de [voorgestelde] Standaard voor Assuranceopdrachten 3402⁹ dan wel onder toepassing van standaarden die zijn vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standard setter) (die deze met behulp van andere namen zou kunnen aanduiden, zoals type A of type B rapporten).
- A17. De beschikbaarheid van een type 1 of een type 2 rapport zal over het algemeen afhankelijk zijn van de vraag of het contract tussen een serviceorganisatie en een gebruikende entiteit de levering van een dergelijk rapport door de serviceorganisatie omvat. Een serviceorganisatie kan, om praktische redenen, ook ervoor opteren een type 1 of een type 2 rapport beschikbaar te stellen aan de gebruikende entiteiten. In sommige gevallen kan een type 1 of een type 2 rapport voor gebruikende entiteiten echter niet beschikbaar zijn.
- A18. In sommige omstandigheden kan een gebruikende entiteit een of meer significante bedrijfseenheden of bedrijfsfuncties uitbesteden, zoals haar gehele fiscaal beleid en nalevingsfuncties, of financieel beheer en financiële administratie of de functie van controller aan één of meer serviceorganisaties. Omdat een rapportage betreffende interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in deze omstandigheden niet beschikbaar kan zijn, kan het bezoeken van de serviceorganisatie de meest effectieve maatregel zijn voor de accountant van de gebruiker teneinde een inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, omdat het aannemelijk is dat er directe interactie bestaat tussen het management van de gebruikende entiteit en dat van de serviceorganisatie.
- A19. Er kan gebruik worden gemaakt van een andere accountant om werkzaamheden uit te voeren die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de servi-

⁹ [Voorgestelde] Standaard 3402, "Assurancerapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie van een derde partij".

ceorganisatie verschaffen. Wanneer een type 1 rapport of een type 2 rapport is uitgebracht kan de accountant van de gebruiker gebruikmaken van de accountant van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de accountant van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. De accountant van de gebruiker die gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant kan de leidraden in Standaard 600¹⁰ nuttig achten aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht betreffende een andere accountant (met inbegrip van de onafhankelijkheid en deskundigheid van die accountant), betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere accountant bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

- A20. Een gebruikende entiteit kan gebruikmaken van een serviceorganisatie die op haar beurt gebruik maakt van een subserviceorganisatie teneinde sommige diensten die worden verleend aan de gebruikende entiteit te verlenen die onderdeel uitmaken van het informatiesysteem van de gebruikende entiteit die relevant zijn voor de financiële verslaggeving. De subserviceorganisatie kan een aparte entiteit zijn van de serviceorganisatie of kan in relatie staan tot de serviceorganisatie. Een accountant van de gebruiker kan het noodzakelijk vinden de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie te beschouwen. In omstandigheden waar er van één of meer subserviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, wordt de interactie tussen de activiteiten van de gebruikende entiteit en die van de serviceorganisatie uitgebreid teneinde de interactie tussen gebruikende entiteit, de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties te omvatten. Zowel de mate van interactie, als de aard en materialiteit van de transacties die door de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie worden verwerkt zijn de meest belangrijke factoren voor de accountant van de gebruiker om te overwegen bij het bepalen van de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit.

Het gebruikmaken van een type 1 of type 2 rapport teneinde het inzicht in de serviceorganisatie van de accountant van de gebruiker te ondersteunen (Zie: Alinea 13-14)

- A21. De accountant van de gebruiker kan verzoeken om inlichtingen over de accountant van de serviceorganisatie bij de beroepsorganisatie van de accountant van de serviceorganisatie of bij andere beroepsbeoefenaren, en verzoeken om inlichtingen of de accountant van de serviceorganisatie onder gereguleerd toezicht staat. De accountant van de serviceorganisatie kan werkzaam zijn in een rechtsgebied waar andere standaarden worden gevolgd met betrekking tot rapportages betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, en de accountant van de gebruiker kan

¹⁰ Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep" (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) alinea 2, geeft aan: "Een accountant kan deze Standaard, voorzover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, nuttig achten wanneer hij andere accountants betreft bij de controle van financiële overzichten anders dan de financiële overzichten van de groep ...". Zie ook alinea 19 van Standaard 600.

informatie verkrijgen over de standaarden die door de accountant van de serviceorganisatie worden gebruikt van de instantie die de standaarden vaststelt (standards setting organization).

- A22. Een type 1 of een type 2 rapport, samen met informatie over de gebruikende entiteit, kan een hulpmiddel vormen voor de accountant van de gebruiker bij het verwerven van inzicht in:
- a. De aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op het verwerken van de transacties van de gebruikende entiteit, met inbegrip van het gebruikmaken van subserviceorganisaties;
 - b. De stroom van significante transacties door de serviceorganisatie om de punten in de transactiestromen te bepalen waar afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit zich zouden kunnen voordoen;
 - c. De interne beheersingdoelstellingen bij een serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit opgenomen beweringen; en
 - d. De vraag of de interne beheersingmaatregelen bij de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet en geïmplementeerd teneinde verwerkingsfouten die afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit als gevolg zouden kunnen hebben te voorkomen of te ontdekken.

Een type 1 of een type 2 rapport kan een hulpmiddel vormen voor de accountant van de gebruiker bij het verwerven van voldoende inzicht voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. Een type 1 rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

- A23. Een type 1 of een type 2 rapport die van een datum is dan wel voor een bepaalde periode, die buiten de verslagperiode van een gebruikende entiteit ligt kan een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het verwerven van een voorlopig inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de serviceorganisatie indien het rapport aangevuld is door aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Indien de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie van een datum dan wel voor een bepaalde periode is die vooraf gaat aan de start van de verslagperiode die het voorwerp van de controle uitmaakt, kan de accountant van de gebruiker werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1 of een type 2 rapport te actualiseren, zoals:
- Het bespreken van de wijzigingen bij de serviceorganisatie met het personeel van de entiteit dat in een positie zou verkeren om van dergelijke wijzigingen op de hoogte te zijn;
 - Het beoordelen van actuele documentatie en correspondentie die verstrekt is door de serviceorganisatie; of
 - Het bespreken van de wijzigingen met het personeel van de serviceorganisatie.

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang

- A24. Of het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op afwijkingen van materieel belang bij een gebruikende entiteit vergroot, is afhankelijk van de diensten die worden verleend en de interne beheersingsmaatregelen over deze diensten; in sommige gevallen kan het gebruik van een serviceorganisatie het risico van een afwijking van materieel belang voor een gebruikende entiteit groter maken in het bijzonder indien de gebruikende entiteit zelf niet de deskundigheid bezit die noodzakelijk is teneinde bepaalde activiteiten te ondernemen, zoals het initiëren, verwerken en vastleggen van transacties, dan wel indien zij niet over adequate middelen beschikt (bijvoorbeeld, een IT-systeem).
- A25. Wanneer een serviceorganisatie van materieel belang zijnde elementen van de administratie van de gebruikende entiteit beheert, kan directe toegang tot die vastleggingen noodzakelijk zijn teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen voor de accountant van de gebruiker die betrekking heeft op de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de vastleggingen of ter onderbouwing van de transacties en saldi die daarin zijn vastgelegd, of beide. Bij een dergelijke toegang kan een fysieke inspectie van vastleggingen bij de vestigingen van de serviceorganisatie zijn inbegrepen of het onderzoeken van vastleggingen die elektronisch vanuit de gebruikende entiteit of vanuit een andere locatie worden onderhouden, of beide. Wanneer directe toegang elektronisch is verkregen kan de accountant van de gebruiker daardoor onderbouwende informatie verkrijgen over het adequaat zijn van de interne beheersingsmaatregelen die door de serviceorganisatie worden uitgevoerd met betrekking tot de volledigheid en integriteit van de gegevens van de gebruikende entiteit waarvoor de serviceorganisatie verantwoordelijk is.
- A26. Bij het bepalen van de aard en de omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen met betrekking tot de saldi die activa of transacties representeren die door een serviceorganisatie worden gehouden respectievelijk zijn ondernomen namens de gebruikende entiteit, kunnen de volgende werkzaamheden door de accountant worden overwogen:
- a. Het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de gebruikende entiteit in bezit heeft: de betrouwbaarheid van deze bron van onderbouwende informatie wordt bepaald door de aard en omvang van de administratie en ondersteunende documentatie die door de gebruikende entiteit wordt gehouden. In sommige gevallen kan de gebruikende entiteit geen onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transacties die namens haar zijn ondernomen onderhouden;
 - b. Het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de serviceorganisatie in bezit heeft: de toegang van de accountant van de gebruiker tot de vastleggingen van de serviceorganisatie kan worden vastgelegd als onderdeel van de contractuele regelingen tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie. De accountant van de gebruiker kan, namens haar, ook gebruikmaken van een andere accountant teneinde toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie worden onderhouden;

- c. Het verkrijgen van confirmaties van de serviceorganisatie voor saldi en transacties: waar de gebruikende entiteit onafhankelijke vastleggingen van saldi en transacties onderhoudt, kan confirmatie van de serviceorganisatie die de vastleggingen van de gebruikende entiteit bevestigt, een redelijke mate van controle-informatie vormen die betrekking heeft op het bestaan van de transacties en de betreffende activa. Bijvoorbeeld, wanneer er van meerdere serviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, zoals van een vermogensbeheerder en een custodian, en deze serviceorganisaties onafhankelijke vastleggingen onderhouden, kan de accountant van de gebruiker saldi met deze organisaties confirmeren teneinde deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de gebruikende entiteit;

Indien de gebruikende entiteit geen onafhankelijke vastleggingen onderhoudt, is de informatie die verkregen is door confirmaties vanuit de serviceorganisatie voornamelijk een vermelding van wat in de vastleggingen die worden onderhouden door de serviceorganisatie staat weergegeven. Daarom vormen die confirmaties, op zichzelf genomen, geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de accountant van de gebruiker overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke onderbouwende informatie kan worden onderkend.

- d. Het uitvoeren van cijferanalyses op de vastleggingen die door de gebruikende entiteit worden onderhouden of op de ontvangen rapportages van de serviceorganisatie: de doeltreffendheid van cijferanalyses varieert waarschijnlijk al naargelang de bewering en zal worden beïnvloed door de omvang en het gedetailleerd zijn van de beschikbare informatie.
- A27. Een andere accountant kan werkzaamheden die gegevensgericht van aard zijn uitvoeren ten behoeve van de accountant van de gebruiker. Een dergelijke opdracht kan het uitvoeren van werkzaamheden betreffen door een andere accountant, waarover door de gebruikende entiteit en de accountant daarvan en door de serviceorganisatie en de accountant daarvan overeenstemming is bereikt. De bevindingen die het resultaat zijn van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant worden door de accountant van de gebruiker beoordeeld teneinde te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Als aanvulling daarop kunnen er door de overheidsautoriteiten of door contractuele regelingen vereisten worden opgelegd waarbij een accountant van de serviceorganisatie aangewezen werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn. De resultaten van het toepassen van de vereiste werkzaamheden op saldi en transacties die zijn verwerkt door de serviceorganisatie kunnen door accountants van de gebruikende entiteiten worden gebruikt als onderdeel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun controleoordeel. In deze omstandigheden kan het voor de accountant van de gebruiker en de accountant van de serviceorganisatie nuttig zijn om, vóór het uitvoeren

van de werkzaamheden, overeenstemming te bereiken over de controledocumentatie of toegang tot controledocumentatie die aan de accountant van de gebruiker zal worden verstrekt.

- A28. In bepaalde omstandigheden, in het bijzonder wanneer een gebruikende entiteit sommige of al zijn financiële functies aan een serviceorganisatie uitbesteedt, kan de accountant van de gebruiker een situatie aantreffen waar een significant gedeelte van de controle-informatie bij de serviceorganisatie aanwezig is. Gegevensgerichte werkzaamheden dienen mogelijk bij de serviceorganisatie te worden uitgevoerd door de accountant van de gebruiker of namens hem door een andere accountant. Een accountant van de serviceorganisatie kan een type 1 of een type 2 rapport uitbrengen en, als aanvulling, kan hij gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren namens de accountant van de gebruiker. De betrokkenheid van een andere accountant verandert niet de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde een redelijke basis mogelijk te maken om het oordeel van de accountant van de gebruiker te ondersteunen. Derhalve omvat de overweging van de accountant van de gebruiker of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of hij het noodzakelijk acht om verdere gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren, zijn eigen betrokkenheid bij, of onderbouwende informatie voor, het aansturen, het toezicht en de uitvoering van door een andere accountant uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden.

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 16)

- A29. Standaard 330¹¹ vereist van de accountant van de gebruiker om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen in bepaalde omstandigheden. In de context van een serviceorganisatie is deze vereiste van toepassing wanneer:
- a. De inschatting van risico's van een afwijking van materieel belang door de accountant van de gebruiker een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (d.w.z. de accountant van de gebruiker voornemens is om op de werking van de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te steunen bij het bepalen van de aard, de timing en de omvang van gegevensgerichte werkzaamheden); of
 - b. Gegevensgerichte werkzaamheden op zichzelf, of in combinatie met toetsingen van de werking van interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

¹¹ Standaard 330, alinea 8.

A30. Indien een type 2 rapport niet beschikbaar is, kan een accountant van de gebruiker contact opnemen met de serviceorganisatie, via de gebruikende entiteit, teneinde te verzoeken dat een accountant van de serviceorganisatie betrokken wordt om een type 2 rapport te verstrekken dat toetsingen van de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen omvat, of de accountant van de gebruiker kan gebruikmaken van een andere accountant teneinde werkzaamheden bij de serviceorganisatie uit te voeren die de werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een accountant van de gebruiker kan ook de serviceorganisatie bezoeken en toetsingen van relevante interne beheersingsmaatregelen uitvoeren indien de serviceorganisatie daar mee instemt. De risico-inschattingen van de accountant van de gebruiker zijn gebaseerd op de gecombineerde onderbouwende informatie die wordt verstrekt vanuit de werkzaamheden van een andere accountant en de werkzaamheden van de accountant van de gebruiker zelf.

Het gebruikmaken van een type 2 rapport als controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (Zie: Alinea 17)

A31. Een type 2 rapport kan bedoeld zijn om aan de behoeftes van accountants van verschillende gebruikende entiteiten tegemoet te komen; daarom kunnen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten die beschreven zijn in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie niet relevant zijn voor beweringen die significant zijn in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten worden geëvalueerd teneinde te bepalen dat het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft met betrekking tot de doeltreffendheid van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschattingen van de accountant van de gebruiker te ondersteunen. Daarbij kan de accountant van de gebruiker de volgende factoren overwegen:

- a. De periode die de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen omvat en de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- b. De reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie en de daarmee omvatte diensten en processen, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden uitgevoerd, en de manier waarop de getoetste interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben op de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit; en
- c. De resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32. Voor bepaalde beweringen geldt dat, des te korter de door een specifieke toets omvatte periode en des te langer de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toets, des te minder controle-infor-

matie de toets zal verstrekken. Door het vergelijken van de door het type 2 rapport omvatte periode met de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikende entiteit kan de accountant van de gebruiker concluderen dat het type 2 rapport minder controle-informatie biedt wanneer er weinig overlapping is tussen de omvatte periode door het type 2 rapport en de periode waarvan de accountant voornemens is te steunen op het rapport. Wanneer dit het geval is, kan een type 2 rapport dat een eerdere of een opvolgende periode omvat, aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de accountant bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren, dan wel om gebruik te maken van een andere accountant om deze toetsingen uit te voeren, bij de serviceorganisatie teneinde voldoende en geschikte controle-informatie over de werking van deze interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

A33. Het kan voor de accountant van de gebruiker ook noodzakelijk zijn om aanvullende onderbouwende informatie te verkrijgen betreffende significante wijzigingen van de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de omvatte periode door het type 2 rapport of uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie er moet worden verkregen over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werkten buiten de periode die door de accountant van de serviceorganisatie wordt omvat, kunnen omvatten:

- De significantie van de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- De specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen erin sinds zij werden getoetst, met inbegrip van de wijzigingen in het informatiesysteem, processen en personeel;
- De mate waarin controle-informatie over de werking van die interne beheersingsmaatregelen was verkregen;
- De lengte van de resterende periode;
- De mate waarin de accountant van de gebruiker voornemens is verdere gegevensgerichte werkzaamheden te beperken op grond van het steunen op interne beheersingsmaatregelen; en
- De effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit.

A34. Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door het uitbreiden van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen over de resterende periode of door het toetsen van het monitoren door de gebruikende entiteit van de interne beheersingsmaatregelen.

A35. Indien de toetsingsperiode van de accountant van de serviceorganisatie volledig buiten de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikende entiteit valt, zal de accountant van de gebruiker niet

- in staat zijn te steunen op dergelijke toetsingen om als accountant van de gebruiker te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit effectief werken omdat zij geen actuele periodieke controle-informatie verstrekken van de doeltreffendheid van de interne beheersingsmaatregelen, tenzij er andere werkzaamheden worden verricht.
- A36. In bepaalde omstandigheden kan een dienst die is verleend door de serviceorganisatie zijn opgezet in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de gebruikende entiteit zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld zijn opgezet in de veronderstelling dat de gebruikende entiteit interne beheersingsmaatregelen zal hebben voor het goedkeuren van transacties voordat zij naar de serviceorganisatie worden gestuurd teneinde te worden verwerkt. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit omvatten. De accountant van de gebruiker overweegt of die aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit relevant zijn voor de dienst die aan de gebruikende entiteit wordt verleend.
- A37. Indien de accountant van de gebruiker van mening is dat de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie geen voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien het rapport van een accountant van de serviceorganisatie geen beschrijving van de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan bevat, dan kan de accountant van de gebruiker het inzicht in de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie en de conclusies aanvullen door contact op te nemen met de serviceorganisatie, via de gebruikende entiteit, teneinde te vragen om een gesprek met de accountant van de serviceorganisatie betreffende de reikwijdte en resultaten van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie. Ook indien de accountant van de gebruiker van mening is dat dit noodzakelijk is, kan de accountant van de gebruiker via de gebruikende entiteit contact met de serviceorganisatie opnemen, om te verzoeken dat de accountant van de serviceorganisatie werkzaamheden uitvoert bij de serviceorganisatie. Als alternatief kan de accountant van de gebruiker, of een andere accountant op verzoek van de accountant van de gebruiker, dergelijke werkzaamheden uitvoeren.
- A38. Het type 2 rapport van de accountant van de serviceorganisatie onderkent de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zouden kunnen hebben op de conclusies van de accountant van de gebruiker. Uitzonderingen die door de accountant van de serviceorganisatie worden opgemerkt, of een aangepast oordeel in het type 2 rapport van de accountant van de serviceorganisatie, betekenen niet automatisch dat het type 2 rapport van de accountant van de serviceorganisatie niet bruikbaar zal zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. De uitzonderingen en de aangelegenheid die leiden tot een aangepast oordeel in het type 2 rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden overwogen bij de beoordeling door de accountant van de gebruiker van de toetsingen van interne

beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd door de accountant van de serviceorganisatie. Bij het overwegen van de uitzondering en aangelegenheden die leiden tot een aangepast oordeel kan die accountant van de gebruiker dergelijke aangelegenheden met de accountant van de serviceorganisatie bespreken. Dergelijke communicatie is afhankelijk van het opnemen van contact van de gebruikende entiteit met de serviceorganisatie, en het verkrijgen van de toestemming van de serviceorganisatie dat de communicatie kan plaatsvinden.

Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing tijdens de controle

A39. Van de accountant van de gebruiker wordt vereist om schriftelijk te communiceren over significante tekortkomingen die tijdens de controle wordt onderkend aan zowel het management als degenen belast met governance op een geschikt tijdstip¹². Het wordt ook van de accountant van de gebruiker vereist om tijdig met het management op een juist niveau van verantwoordelijkheid andere tekortkomingen in interne beheersingsmaatregelen te communiceren die tijdens de controle worden onderkend die, op grond van het professionele oordeel van de accountant van de gebruiker, van voldoende belang zijn om de aandacht van het management te verdienen¹³. Aangelegenheden die de accountant van de gebruiker tijdens de controle kan onderkennen en die hij met het management en degenen belast met governance kan communiceren, omvatten:

- Het eventueel monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die door de gebruikende entiteit zouden kunnen worden geïmplementeerd, met inbegrip van die maatregelen die onderkend zijn als een resultaat van het verkrijgen van een type 1 of een type 2 rapport;
- Gevallen waar aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit worden aangegeven in het type 1 of het type 2 rapport welke niet door de gebruikende entiteit zijn geïmplementeerd; en
- Interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij een serviceorganisatie die niet geïmplementeerd lijken te zijn of die niet in het bijzonder worden omvat in een type 2 rapport.

Type 1 en type 2 rapporten die de diensten van een subserviceorganisatie uitsluiten

(Zie: Alinea 18)

A40. Indien een serviceorganisatie gebruik maakt van een subserviceorganisatie kan de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie de relevante interne beheersingsdoelstellingen van de subserviceorganisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen in de

¹² Standaard 265, "Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management", alinea 9-10.

¹³ Standaard 265, alinea 10.

beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en in de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie betrekken of uitsluiten. Deze twee methoden van verslaggeving staan respectievelijk bekend als de opname methode (inclusive methode) en de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Indien een type 1 of een type 2 rapport de interne beheersingsmaatregelen bij een subserviceorganisatie uitsluit en de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit, wordt het van de accountant van de gebruiker vereist om de vereisten van deze Standaard met betrekking tot de subserviceorganisatie toe te passen. De aard en omvang van de werkzaamheden die door de accountant van de gebruiker moeten worden verricht met betrekking tot de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend zijn afhankelijk van de aard en significantie van die diensten voor de gebruikende entiteit en de relevantie van die diensten voor de controle. Het toepassen van hetgeen op grond van alinea 9 is vereist vormt een hulpmiddel voor de accountant van de gebruiker bij het bepalen van de invloed van de subserviceorganisatie en van de aard en omvang van de te verrichten werkzaamheden.

Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie

(Zie: Alinea 19)

- A41. Onder de voorwaarden van het contract met gebruikende entiteiten kan het van een serviceorganisatie worden vereist om aan betrokken gebruikende entiteiten toelichtingen te geven op alle gevallen van fraude, het niet-naleven van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang die zijn toe te schrijven aan het management of werknemers van de serviceorganisatie. Zoals op grond van alinea 19 wordt vereist verzoekt de accountant van de gebruiker het management van de gebruikende entiteit om inlichtingen met betrekking tot de vraag of de serviceorganisatie dergelijke aangelegenheden heeft gerapporteerd en evalueert hij of de door de serviceorganisatie gerapporteerde aangelegenheden de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant van de gebruiker beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de accountant van de gebruiker aanvullende informatie nodig hebben teneinde deze evaluatie uit te voeren en kan hij de gebruikende entiteit verzoeken contact op te nemen met de serviceorganisatie teneinde de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

Het rapporteren door de accountant van de gebruiker

(Zie: Alinea 20)

- A42. Wanneer een accountant van de gebruiker niet in staat is geschikte en voldoende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit, bestaat er een beperking in de reikwijdte van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- De accountant van de gebruiker niet in staat is voldoende inzicht te verwerven in de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en geen basis heeft voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang;
- Het inschatten van risico's door een accountant van de gebruiker een verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken en dat de accountant van de gebruiker niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of
- Voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die bij de serviceorganisatie in bezit zijn en de accountant van de gebruiker niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te verkrijgen.

Of de accountant van de gebruiker een oordeel met beperking of een verklaring van oordeelonthouding tot uitdrukking brengt, is afhankelijk van de conclusie van de accountant van de gebruiker of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang of van diepgaande invloed zijn.

Referentie naar de door de accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden (Zie: Alinea 21-22)

- A43. In sommige gevallen kan wet- of regelgeving in de controleverklaring van de accountant van de gebruiker een referentie naar de werkzaamheden van een accountant van de serviceorganisatie vereisen, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan de accountant van de gebruiker de toestemming nodig hebben van de accountant van de serviceorganisatie voorafgaand aan het opnemen van een dergelijke referentie.
- A44. Het feit dat een gebruikende entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie verandert niet de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker uit hoofde van de Standaarden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een redelijke basis mogelijk te maken om het oordeel van de accountant van de gebruiker te ondersteunen. Om die reden refereert de accountant van de gebruiker niet naar de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie als onderbouwing, al dan niet gedeeltelijk, voor het oordeel van de accountant van de gebruiker over de financiële overzichten van de gebruikende entiteit. Wanneer de accountant van de gebruiker echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt op grond van een aangepast oordeel in een rapport van de accountant van de serviceorganisatie, wordt de accountant van de gebruiker niet gehinderd om te refereren naar het rapport van de accountant van de serviceorganisatie wanneer een dergelijke referentie een hulpmiddel vormt bij het uitleggen van de reden voor het aangepast oordeel van de accountant van de gebruiker. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de accountant van de gebruiker de toestemming nodig heeft van de accountant van de serviceorganisatie voorafgaand aan het opnemen van een dergelijke referentie.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 15
Accumulatie van onderkende afwijkingen	5
Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert	6 - 7
Communicatie en correctie van afwijkingen	8 - 9
Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen	10 - 13
Schriftelijke bevestiging	14
Documentatie	15
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A25
Definitie van afwijkingen	A1
Accumulatie van onderkende afwijkingen	A2 - A3
Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert	A4 - A6
Communicatie en correctie van afwijkingen	A7 - A10
Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen	A11 - A23
Schriftelijke bevestiging	A24
Documentatie	A25

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de evaluatie van het gevolg van onderkende afwijkingen op de controle en van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien deze bestaan, op de financiële overzichten. Standaard 700 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten om te concluderen of een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. De conclusie van de accountant zoals vereist op grond van Standaard 700 houdt rekening met de evaluatie door de accountant van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard¹. Standaard 320² behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen³.

Doelstelling

3. De doelstelling van de accountant is het evalueren van:
 - a. De invloed van onderkende afwijkingen op de controle; en
 - b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.

Definities

4. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

¹ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea 10-11.

² Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- a. *Afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd item in het financiële overzicht, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat (die) voor dat item vereist is om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. (Zie: Alinea A1)

Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven, dan behoren tot de afwijkingen ook die aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar het oordeel van de accountant, noodzakelijk zijn voor het in alle van materieel belang zijnde opzichten geven van een getrouwe weergave van de financiële overzichten dan wel voor het geven van een getrouw beeld;

- b. *Niet-gecorrigeerde afwijkingen* – Afwijkingen die de accountant heeft verzameld tijdens de controle en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Accumulatie van onderkende afwijkingen

5. De accountant dient afwijkingen die tijdens de controle worden onderkend te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn. (Zie: Alinea A2-A3)

Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert

6. De accountant dient vast te stellen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:
 - a. De aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaats hebben er op wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met tijdens de controle verzamelde afwijkingen, van materieel belang zouden kunnen zijn; of (Zie: Alinea A4)
 - b. Het totaal van tijdens de controle verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig Standaard 320. (Zie: Alinea A5)

7. Indien het management op verzoek van de accountant een transactiestroom, een rekeningssaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en ontdekte afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of er nog afwijkingen restereren. (Zie: Alinea A6)

Communicatie en correctie van afwijkingen

8. De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de controle zijn verzameld tijdig te communiceren aan het juiste managementniveau, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving⁴. De accountant dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A7-A9)
9. Indien het management weigert om sommige of alle door de accountant gecommuniceerde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van het management voor het niet maken van de correcties en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij het evalueren of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A10)

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

10. Voorafgaand aan de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de accountant de vastgestelde materialiteit overeenkomstig Standaard 320 opnieuw vast te stellen om te confirmeren of deze passend blijft in de context van de actuele financiële resultaten van de entiteit. (Zie: Alinea A11-A12)
11. De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of geaggregeerd van materieel belang zijn. Bij het vaststellen daarvan dient de accountant rekening te houden met:
 - a. De omvang en de aard van de afwijkingen zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel, als tot de specifieke omstandigheden waarin deze plaatsvinden; en (Zie: Alinea A13-A17, A19-A20)
 - b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande perioden zowel op relevante transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen als op de financiële overzichten als geheel. (Zie: Alinea A18)

⁴ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea A4.

Communicatie met degenen belast met governance

12. De accountant dient aan degenen belast met governance niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed dat deze, afzonderlijk of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring te communiceren, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving⁵. De communicatie van de accountant dient afwijkingen die van materieel belang zijn individueel te onderkennen. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A21-A23)
13. De accountant dient tevens de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande perioden op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en op de financiële overzichten als geheel met degenen belast met governance te communiceren.

Schriftelijke bevestiging

14. De accountant dient bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance om een schriftelijke bevestiging te verzoeken of zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel. Een samenvatting van deze items dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie: Alinea A24)

Documentatie

15. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen⁶: (Zie: Alinea A25)
 - a. Het bedrag waaronder afwijkingen als zijnde duidelijk onbeduidend zouden worden beschouwd (Zie: Alinea 5);
 - b. Alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, alsmede of deze gecorrigeerd zijn (Zie: Alinea 5, 8 en 12); en
 - c. De conclusie van de accountant over de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie. (Zie: Alinea 11)

⁵ Zie voetnoot 3.

⁶ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11 en alinea A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijkingen

(Zie: Alinea 4(a))

- A1. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:
- a. Het niet accuraat zijn bij het verzamelen of verwerken van gegevens waaruit de financiële overzichten zijn opgesteld;
 - b. Een omissie van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting;
 - c. Een incorrecte schatting die voortkomt uit het over het hoofd zien van, dan wel een duidelijke misinterpretatie van, feiten; en
 - d. Standpunten van het management met betrekking tot schattingen die de accountant onredelijk acht, dan wel de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt.

Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude worden aangegeven in Standaard 240⁷.

Accumulatie van onderkende afwijkingen

(Zie: Alinea 5)

- A2. De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk onbeduidend zullen zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd aangezien de accountant verwacht dat de accumulatie van zulke bedragen duidelijk geen invloed van materieel belang zal kunnen hebben op de financiële overzichten. “Duidelijk onbeduidend” is niet een andere wijze om “niet van materieel belang” tot uitdrukking te brengen. Aangelegenheden die duidelijk onbeduidend zijn, zullen van een geheel andere (kleinere) orde van grootte zijn, dan de materialiteit die overeenkomstig Standaard 320 is vastgesteld en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbelangrijk zijn, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel op geaggregeerde wijze in overweging worden genomen, dan wel ongeacht of ze naar enige criteria van omvang, naar aard of naar omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere items duidelijk onbeduidend zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als zijnde duidelijk onbeduidend.

⁷ Standaard 240, “De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”, alinea A1-A6.

- A3. Om een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het evalueren van de invloed van tijdens de controle verzamelde afwijkingen en bij het communiceren van afwijkingen aan het management en aan degenen belast met governance, kan het zinvol zijn onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen.
- Feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waar geen twijfel over bestaat;
 - Inschattingafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door standpunten van het management met betrekking tot schattingen die door de accountant als onredelijk worden beschouwd, dan wel door de keuze of toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving die door de accountant als niet passend worden beschouwd;
 - Geprojecteerde afwijkingen zijn de beste schatting van de accountant van afwijkingen in populaties die de projectie inhouden van in steekproeven onderkende afwijkingen voor de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. Leidraden met betrekking tot het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten zijn gegeven in Standaard 530⁸.

Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert

(Zie: Alinea 6 - 7)

- A4. Een afwijking hoeft geen op zichzelf staand voorval te zijn. Informatie die het mogelijk bestaan van andere afwijkingen aantoont omvat bijvoorbeeld het geval waarbij de accountant onderkent dat een afwijking voortkwam uit het niet meer functioneren van de interne beheersing dan wel uit niet passende veronderstellingen of waarderingsmethoden die op grote schaal door de entiteit zijn toegepast.
- A5. Indien de aggregatie van de tijdens de controle verzamelde afwijkingen het niveau van materieel belang dat is vastgesteld overeenkomstig Standaard 320 benadert, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijk niet-ontdekte afwijkingen, indien opgeteld bij de aggregatie van de tijdens de controle verzamelde afwijkingen, het niveau van het materieel belang zou kunnen overschrijden. Niet-ontdekte afwijkingen kunnen voorkomen ten gevolge van het bestaan van sampling risk en non-sampling risk⁹.
- A6. De accountant kan het management verzoeken een transactiestroom, rekeningssaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken teneinde het management inzicht te laten

⁸ Standaard 530, "Het gebruiken van steekproeven bij een controle", alinea 14-15.

⁹ Standaard 530, alinea 5(c)-(d).

verkrijgen in de oorzaak van een afwijking die is onderkend door de accountant, procedures te laten uitvoeren om het bedrag vast te stellen van de actuele afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting, alsmede om passende aanpassingen aan te brengen aan de financiële overzichten. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van de projectie door de accountant van de in een steekproef onderkende afwijkingen op de gehele populatie waaruit deze werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen

(Zie: Alinea 8 - 9)

- A7. Tijdige communicatie van afwijkingen aan het juiste managementniveau is van belang aangezien deze het management in staat stelt om te evalueren of de items afwijkingen zijn, om de accountant te informeren indien het management het er niet mee eens is, alsmede om acties te ondernemen voor zover noodzakelijk. Gewoonlijk is het juiste managementniveau dat niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke acties te ondernemen.
- A8. Wet- of regelgeving kan de accountant beperken in het communiceren van bepaalde afwijkingen aan het management of aan anderen binnen de entiteit. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek een communicatie of andere actie verbieden, die een onderzoek zou kunnen schaden door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling. Onder bepaalde omstandigheden kunnen mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de accountant complex zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.
- A9. De correctie door het management van alle afwijkingen, met inbegrip van die afwijkingen die door de accountant zijn gecommuniceerd, stelt het management in staat om accurate administratie en vastleggingen in stand te houden en vermindert de risico's van een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten vanwege de cumulatieve invloed van niet van materieel belang zijnde afwijkingen met betrekking tot eerdere perioden.
- A10. Standaard 700 vereist van de accountant om te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen. Deze evaluatie omvat een overweging van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding inzake de standpunten van het management¹⁰, welke beïnvloed zou kunnen zijn door het door

¹⁰ Standaard 700, alinea 12.

de accountant verkregen inzicht in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

(Zie: Alinea 10 - 11)

- A11. Het vaststellen van het materieel belang door de accountant overeenkomstig Standaard 320 is vaak gebaseerd op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, aangezien de actuele financiële resultaten nog niet bekend kunnen zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn om, voorafgaand aan de evaluatie door de accountant van de invloed van de niet-gecorrigeerde afwijkingen, de materialiteit die is vastgesteld overeenkomstig Standaard 320 te herzien op basis van de actuele financiële resultaten.
- A12. Standaard 320 beschrijft dat, naarmate de controle vordert, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt (worden) herzien in het geval dat de accountant zich tijdens de controle bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid dat de accountant een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben vastgesteld¹¹. Derhalve is het waarschijnlijk dat elke significante herziening zal zijn gemaakt voordat de accountant de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien echter het door de accountant opnieuw vaststellen van de materialiteit zoals vastgesteld overeenkomstig Standaard 320 (zie alinea 10 van deze Standaard) leidt tot een lager bedrag (of lagere bedragen), worden de uitvoeringsmaterialiteit en de geschiktheid van de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw in overweging genomen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren.
- A13. Elke afzonderlijke afwijking wordt in overweging genomen om de invloed ervan op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te evalueren, met inbegrip van de vraag of het materialiteitsniveau voor die bepaalde transactiestroom, dat bepaalde rekeningsaldo of die bepaalde in de financiële overzichten opgenomen toelichting, indien aanwezig, is overschreden.
- A14. Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het onwaarschijnlijk dat deze kan worden gecompenseerd door andere afwijkingen. Indien bijvoorbeeld de opbrengsten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn weergegeven, zullen de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien de invloed van de afwijking op het resultaat volledig wordt gecompenseerd door een even grote of hoge weergave

¹¹ Standaard 320, alinea 12.

van de lasten. Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningssaldo of transactiestroom te compenseren; het risico dat verdere niet-ontdekte afwijkingen kunnen bestaan, wordt echter in overweging genomen voordat wordt geconcludeerd dat het compenseren van zelfs niet van materieel belang zijnde afwijkingen passend is¹².

- A15. Het vaststellen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie in van kwalitatieve overwegingen, zoals de invloed van de afwijking in de rubricering van de schulden of in andere contractueel overeengekomen bepalingen, het gevolg op individuele items of subtotalen, dan wel de invloed op de belangrijkste ratio's. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de accountant concludeert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van financiële overzichten als geheel, zelfs indien die het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus overschrijdt dat wordt (die worden) toegepast bij het evalueren van andere afwijkingen. Een foutieve rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld worden beschouwd als zijnde niet van materieel belang in de context van de financiële overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de foutieve rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de daarmee verbandhoudende balansposten, en de foutieve rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of de eventuele kernratio's.
- A16. De omstandigheden met betrekking tot bepaalde afwijkingen kunnen ertoe leiden dat de accountant deze evalueert als zijnde van materieel belang, afzonderlijk of tezamen beschouwd met andere afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, zelfs als deze lager zijn dan de materialiteit van de financiële overzichten als geheel. Tot de omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de evaluatie behoren ook de mate waarin de afwijking:
- Van invloed is op het naleven van vereisten op grond van regelgeving;
 - Van invloed is op het naleven van schuldovereenkomsten of andere contractuele vereisten;
 - Zich verhoudt tot de niet-correcte keuze of toepassing van een grondslag voor financiële verslaggeving die een niet van materieel belang zijnd gevolg heeft op de financiële overzichten van de huidige periode, maar die waarschijnlijk een van materieel belang zijnd gevolg zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige perioden;
 - Een verandering in het resultaat of andere tendensen maskeert, met name in de context van algemene economische omstandigheden en van omstandigheden binnen de sector;
 - Van invloed is op de ratio's die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, de operationele prestaties of de kasstromen van de entiteit;
 - Van invloed is op in de financiële overzichten gepresenteerde gesegmenteerde informatie (bijvoorbeeld de significantie van de aangelegenheid voor een segment of een ander on-

¹² Het onderkennen van een aantal afwijkingen die niet van materieel belang zijn binnen eenzelfde rekeningssaldo of transactiestroom kan van de accountant vereisen om het risico van een afwijking van materieel belang voor dat rekeningssaldo of voor die transactiestroom opnieuw in te schatten.

- derdeel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit waarvan is onderkend dat deze (dit) een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- Een verhoging van de beloning van het management als gevolg heeft, bijvoorbeeld door zich ervan te verzekeren dat aan de eisen gesteld voor de toekenning van bonussen of andere incentives wordt voldaan;
 - Significant is met betrekking tot het inzicht van de accountant in eerdere communicaties aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot resultaatprognoses;
 - Zich verhoudt tot items waarbij bepaalde partijen betrokken zijn (bijvoorbeeld of bij een transactie betrokken externe partijen een relatie hebben met leden van het management van de entiteit);
 - Een omissie is van informatie die niet specifiek vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die naar het oordeel van de accountant van belang is voor het begrijpen door de gebruikers van de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit; of
 - Van invloed is op andere informatie die zal worden gecommuniceerd in documenten die de gecontroleerde financiële overzichten bevatten (bijvoorbeeld informatie die zal worden opgenomen in een Bespreking en Analyse van het Management (Management Discussion and Analysis) of een Operationele en Financiële Beoordeling (Operating and Financial Review)) waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat deze de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. Standaard 720¹³ behandelt het door de accountant in overweging nemen van andere informatie, waarover de accountant niet verplicht is te rapporteren, in documenten die gecontroleerde financiële overzichten bevatten.

Deze omstandigheden zijn slechts voorbeelden; het is niet waarschijnlijk dat zij zich allemaal zullen voordoen in alle controles en evenmin is de lijst compleet. Het bestaan van dergelijke omstandigheden hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

- A17. Standaard 240¹⁴ legt uit hoe de implicaties van een afwijking die het gevolg is, of zou kunnen zijn, van fraude, moeten worden overwogen in relatie tot andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is in relatie tot de financiële overzichten.
- A18. Het cumulatieve gevolg van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot eerdere perioden kan een invloed van materieel belang hebben op de financiële overzichten van de huidige periode. Er zijn verschillende aanvaardbare benaderingen voor de eva-

¹³ Standaard 720, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen".

¹⁴ Standaard 240, alinea 35.

luatie door de accountant van dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de huidige periode. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A19. In het geval van een controle van een entiteit in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de verantwoordelijkheden van de accountant die zijn vastgesteld door wet- of regelgeving, of voorschriften van een andere bevoegde instantie, om te rapporteren over specifieke aangelegenheden, met inbegrip van bijvoorbeeld fraude.
- A20. Bovendien kunnen issues zoals openbaar belang, afleggen van verantwoording, rechtmatigheid en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de beoordeling of een item van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor items die in relatie staan tot het naleven van wet- of regelgeving, of voorschriften van een andere bevoegde instantie.

Communicatie met degenen belast met governance (Zie: Alinea 12)

- A21. Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen gecommuniceerd zijn aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook verantwoordelijkheden op het gebied van governance, dan hoeven deze niet opnieuw te worden gecommuniceerd aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) governance rol. De accountant moet zich er evenwel van vergewissen dat door de communicatie met een persoon (personen) met managementverantwoordelijkheden op adequate wijze al die personen worden geïnformeerd aan wie de accountant anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun governance rol¹⁵.
- A22. Wanneer er een groot aantal afzonderlijk niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, zal de accountant eerder het aantal en de totale monetaire invloed van de niet-gecorrigeerde afwijkingen communiceren dan de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.
- A23. Standaard 260 vereist van de accountant om de schriftelijke bevestigingen die de accountant verzoekt te communiceren met degenen belast met governance (zie alinea 14 van deze Standaard)¹⁶. De accountant kan de redenen voor, en de implicaties van, het nalaten om afwijkingen

¹⁵ Standaard 260, alinea 13.

¹⁶ Standaard 260, alinea 16(c)(ii).

te corrigeren bespreken met degenen belast met governance, rekening houdend met de omvang en aard van de afwijking gezien in het licht van de omringende omstandigheden, en met mogelijke implicaties met betrekking tot toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging

(Zie: Alinea 14)

A24. Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om de van materieel belang zijnde afwijkingen te corrigeren, wordt van de accountant vereist dat hij hen verzoekt om een schriftelijke bevestiging te verschaffen met betrekking tot niet-gecorrigeerde afwijkingen. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance van mening zijn dat bepaalde niet-gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. Om deze reden is het mogelijk dat zij woorden als: "We zijn het er niet mee eens dat de items ... en ... afwijkingen vormen omdat [opgaaf van redenen]" aan hun schriftelijke bevestiging willen toevoegen. Het verkrijgen van deze bevestiging ontslaat de accountant echter niet van de noodzaak om een conclusie te trekken over de invloed/het gevolg van de niet-gecorrigeerde afwijkingen.

Documentatie

(Zie: Alinea 15)

A25. De documentatie van de accountant van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening houden met:

- a. De beschouwing van de geaggregeerde invloed van de niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- b. De evaluatie of het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, indien aanwezig, zijn overschreden; en
- c. De evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de belangrijkste ratio's of tendensen, alsmede van het naleven van wettelijke, regelgevende en contractuele vereisten (bijvoorbeeld bepalingen opgenomen in een schuldovereenkomst).

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 11
Voldoende en geschikte controle-informatie	6
Informatie om te worden gebruikt als controle-informatie	7 - 9
Het selecteren van items ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen	10
Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie	11
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A57
Voldoende en geschikte controle-informatie	A1 - A25
Informatie om te worden gebruikt als controle-informatie	A26 - A51
Het selecteren van items ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen	A52 - A56
Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie	A57

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten en behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren.
2. Deze Standaard is van toepassing op alle controle-informatie die verkregen wordt in de loop van de controle. Andere Standaarden behandelen specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 315¹), de te verkrijgen controle-informatie in verband met een bepaald onderwerp (bijvoorbeeld Standaard 570²), specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld Standaard 520³) en de evaluatie of er voldoende en geschikte controle-informatie verkregen is (Standaard 200⁴ en Standaard 330⁵).

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ⁶.

Doelstelling

4. De doelstelling van de accountant is om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een zodanige manier dat die het de accountant mogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren.

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

² Standaard 570, "Continuïteit".

³ Standaard 520, "Cijferanalyses".

⁴ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden".

⁵ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

⁶ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Definities

5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
- Administratie* – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalposten en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet via journaalposten zijn weergegeven; alsmede vastleggingen zoals werkdocumenten en spreadsheets die een onderbouwing vormen van kosten-toerekeningen, berekeningen, reconciliaties en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
 - Het geschikt zijn (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid voor het verschaffen van onderbouwing voor de conclusies waarop het oordeel van de accountant is gebaseerd;
 - Controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het oordeel van de accountant is gebaseerd. Controle-informatie omvat zowel de informatie die is opgenomen in de administratie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten als andere informatie;
 - Door het management ingeschakelde deskundige* – Een individu of organisatie die over deskundigheid beschikt op een gebied anders dan financiële verslaggeving of controle, wiens werk op dat gebied door de entiteit wordt gebruikt om voor de entiteit een hulpmiddel te vormen bij het opstellen van de financiële overzichten;
 - Het voldoende zijn (van controle-informatie)* - De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. De hoeveelheid controle-informatie die nodig is wordt beïnvloed door de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang en tevens door de kwaliteit van die controle-informatie.

Vereisten

Voldoende en geschikte controle-informatie

6. De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A1-A25)

Informatie om te worden gebruikt als controle-informatie

7. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als controle-informatie in overweging te nemen. (Zie: Alinea A26-A33)

8. Indien informatie om te worden gebruikt als controle-informatie is opgesteld door gebruikmaking van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover nodig, rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de accountant: (Zie: Alinea A34-A36)
 - a. De competentie, de capaciteiten en de objectiviteit van die deskundige te evalueren; (Zie: Alinea A37-A43)
 - b. Een inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie: Alinea A44-A47)
 - c. De geschiktheid van het werk van die deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering te evalueren. (Zie: Alinea A48)

9. Bij het gebruikmaken van informatie die door de entiteit is geproduceerd, dient de accountant te evalueren of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant, voor zover dit noodzakelijk is in de gegeven omstandigheden, met inbegrip van:
 - a. Het verkrijgen van controle-informatie over het accuraat zijn en de volledigheid van de informatie; en (Zie: Alinea A49-A50)
 - b. Het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. (Zie: Alinea A51)

Het selecteren van items ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen

10. Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de accountant methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van datgene waarop de controlemaatregel gericht is. (Zie: Alinea A52-A56)

Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie

11. Indien:
 - a. Controle-informatie die verkregen is uit een bron inconsistent is met de verkregen controle-informatie uit een andere bron; of
 - b. De accountant twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie om te worden gebruikt als controle-informatie,

dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient de accountant het effect van de

aangelegenheid, voor zover aanwezig, op andere aspecten van de controle te overwegen. (Zie: Alinea A57)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voldoende en geschikte controle-informatie

(Zie: Alinea 6)

- A1. Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Controle-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd in de loop van de controle. Controle-informatie kan echter ook informatie omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft vastgesteld of er veranderingen hebben plaatsgevonden sinds de vorige controle die de relevantie ervan voor de huidige controle kunnen beïnvloeden⁷) of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. Naast andere bronnen van binnen en buiten de entiteit, is de administratie van de entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die kan worden gebruikt als controle-informatie kan ook voorbereid zijn met gebruikmaking van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige. Controle-informatie omvat zowel informatie die beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als alle informatie die dergelijke beweringen weerlegt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld het weigeren van het management om een gevraagde bevestiging te verschaffen) door de accountant gebruikt en vormt daardoor ook controle-informatie.
- A2. Het meeste werk van de accountant bij het vormen van het oordeel van de accountant bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie. Tot controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen behoren inspectie, waarneming, confirmatie, herberekening, herhaling van de uitvoering en cijferanalyses, vaak in een bepaalde combinatie, naast het verzoeken om inlichtingen. Ook al kan het verzoeken om inlichtingen belangrijke controle-informatie verschaffen en zelfs ook onderbouwende informatie leveren voor een afwijking, het uitsluitend verzoeken om inlichtingen verschaft gewoonlijk niet voldoende controle-informatie over de afwezigheid van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen noch over de werking van interne beheersingsmaatregelen.

⁷ Standaard 315, alinea 9.

- A3. Zoals uitgelegd in Standaard 200⁸ wordt een redelijke mate van zekerheid verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het controlerisico (dat wil zeggen het risico dat de accountant een niet passend oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten) tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
- A4. Het voldoende en het geschikt zijn van controle-informatie houden verband met elkaar. Het aspect 'voldoende' is de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. De hoeveelheid controle-informatie die nodig is wordt beïnvloed door de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang (hoe hoger de ingeschatte risico's, des te meer controle-informatie waarschijnlijk wordt vereist) en tevens door de kwaliteit van die controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder er kan worden vereist). Het verkrijgen van meer controle-informatie kan de slechte kwaliteit ervan echter niet compenseren.
- A5. Het aspect 'geschikt' is de maatstaf voor de kwaliteit van de controle-informatie; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid ervan voor het verschaffen van onderbouwing voor de conclusies waarop het oordeel van de accountant wordt gebaseerd. De betrouwbaarheid van de informatie wordt beïnvloed door de bron en door de aard ervan en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waaronder deze is verkregen.
- A6. Standaard 330 vereist van de accountant om te concluderen of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.⁹ Of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en de accountant daardoor in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren, is een zaak van professionele oordeelsvorming. Standaard 200 bevat een bespreking van dergelijke aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving alsmede het evenwicht tussen baten en kosten, wat relevante factoren zijn wanneer de accountant professionele oordeelsvorming hanteert met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

Bronnen van controle-informatie

- A7. Bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden om de administratie te toetsen, bijvoorbeeld door middel van analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die zijn gevolgd in het proces van financiële verslaggeving en de reconciliatie van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de accountant vaststellen dat

⁸ Standaard 200, alinea 5.

⁹ ISA 330, alinea 26.

de administratie een intern consistent geheel vormt en in overeenstemming is met de financiële overzichten.

- A8. Meer zekerheid wordt gewoonlijk verkregen uit consistente controle-informatie die verkregen is vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is dan vanuit elementen van controle-informatie die als op zichzelf staand worden beschouwd. Bevestigende informatie bijvoorbeeld die verkregen is vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit kan de zekerheid vergroten die de accountant verkrijgt uit controle-informatie die intern wordt gegenereerd, zoals de informatie die bestaat in de administratie, notulen van vergaderingen of een bevestiging van het management.
- A9. Tot informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de accountant kan gebruiken als controle-informatie, kunnen behoren confirmaties van derde partijen, rapportages van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmark gegevens).

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

- A10. Zoals vereist op grond van en verder uitgelegd in Standaard 315 en Standaard 330, wordt controle-informatie waaruit redelijke conclusies kunnen worden getrokken om daarop het oordeel van de accountant te baseren verkregen door het uitvoeren van:
- a. Risico-inschattingswerkzaamheden; en
 - b. Verdere controlewerkzaamheden, die bestaan uit:
 - (i) Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, wanneer vereist op grond van de Standaarden of wanneer de accountant ervoor heeft gekozen deze uit te voeren; en
 - (ii) Gegevensgerichte werkzaamheden, met inbegrip van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.
- A11. De controlewerkzaamheden die worden beschreven in alinea A14-A25 hierna kunnen worden gebruikt als risico-inschattingswerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte werkzaamheden, afhankelijk van de context waarin ze door de accountant worden toegepast. Zoals uitgelegd in Standaard 330 kan controle-informatie die is verkregen uit eerdere controles in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen wanneer de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie daarvan vast te stellen.¹⁰

¹⁰ Standaard 330, alinea A35.

- A12. De aard en timing van de te hanteren controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat bepaalde administratieve gegevens en overige informatie alleen in elektronische vorm dan wel alleen op bepaalde plaatsen of in bepaalde perioden beschikbaar kunnen zijn. Brondocumenten bijvoorbeeld, zoals inkooporders en inkoopfacturen, kunnen alleen in elektronische vorm bestaan wanneer een entiteit e-commerce gebruikt of kunnen worden weggegooid na het scannen wanneer een entiteit beeldverwerkingssystemen gebruikt om opslag en raadpleging te faciliteren.
- A13. Bepaalde elektronische informatie kan wellicht niet worden teruggehaald na een gespecificeerde periode, bijvoorbeeld indien bestanden worden gewijzigd en indien er geen back-upbestanden bestaan. Daardoor kan de accountant het noodzakelijk vinden als gevolg van de beleidslijnen voor wat betreft bewaren van gegevens van een entiteit te verzoeken om bepaalde informatie te bewaren voor de beoordeling door de accountant of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een tijdstip waarop de informatie beschikbaar is.

Inspectie

- A14. Inspectie houdt het onderzoeken van vastleggingen of documenten in, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en de bron daarvan, alsmede, in het geval van interne vastleggingen en documenten, van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen over de totstandkoming ervan. Een voorbeeld van inspectie gebruikt als een toetsing van interne beheersingsmaatregelen is inspectie van vastleggingen ten behoeve van onderbouwde informatie over de autorisatie ervan.
- A15. Sommige documenten vertegenwoordigen directe controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document dat een financieel instrument vormt, zoals een aandeel of obligatie. Inspectie van dergelijke documenten hoeft niet noodzakelijkerwijs controle-informatie te verschaffen over eigendom of waarde. Bovendien kan het inspecteren van een afgewikkeld contract controle-informatie verschaffen die relevant is voor de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit, zoals opbrengstverantwoording.
- A16. Inspectie van materiële activa kan betrouwbare controle-informatie verschaffen over hun bestaan, maar niet noodzakelijk over de rechten en verplichtingen van de entiteit of de waardering van de activa. Inspectie van individuele voorraad items kan gepaard gaan met de waarneming van voorraadopname.

Waarneming

A17. Waarneming bestaat uit het kijken naar een proces of procedure dat (die) door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld de waarneming door de accountant van voorraadopname door het personeel van de entiteit of van het uitvoeren van interne beheersingsactiviteiten. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaats heeft en door het feit dat de handeling wordt waargenomen invloed kan hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd. Zie Standaard 501 voor verdere leidraden aangaande het waarnemen van voorraadopname¹¹.

Externe confirmatie

A18. Een externe confirmatie vertegenwoordigt controle-informatie die door de accountant is verkregen als een directe schriftelijke reactie aan de accountant van een derde partij (de confirmerende partij), op papier, dan wel via een elektronisch of ander medium. Werkzaamheden inzake externe confirmaties zijn dikwijls relevant bij het afhandelen van beweringen die verband houden met bepaalde rekeningsaldi en de bestanddelen daarvan. Externe confirmaties hoeven echter niet beperkt te zijn tot rekeningssaldi alleen. Een accountant kan bijvoorbeeld verzoeken om confirmatie van de voorwaarden van contracten of transacties die een entiteit heeft met derde partijen; het confirmatieverzoek kan bedoeld zijn om te vragen of er eventuele aanpassingen zijn gemaakt aan het contract en, zo ja, wat de relevante details zijn. Werkzaamheden inzake externe confirmaties worden ook gebruikt om controle-informatie te verkrijgen over het afwezig zijn van bepaalde voorwaarden, zoals bijvoorbeeld het afwezig zijn van een "side agreement" die de opbrengstverantwoording kan beïnvloeden. Zie Standaard 505 voor verdere leidraden¹².

Herberekening

A19. Herberekening bestaat uit het toetsen van de mathematische juistheid van documenten of vastleggingen. Herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.

Herhaling van de uitvoering

A20. Herhaling van de uitvoering brengt de onafhankelijke uitvoering door de accountant met zich mee van procedures of interne beheersingsmaatregelen, die oorspronkelijk werden uitgevoerd als onderdeel van de interne beheersing van de entiteit.

¹¹ Standaard 501, "Controle-informatie—Specifieke overwegingen voor geselecteerde items".

¹² Standaard 505, "Externe confirmaties".

Cijferanalyses

A21. Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie gemaakt door een analyse van plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet financiële gegevens. Cijferanalyses omvatten tevens zulk onderzoek voor zoverdat noodzakelijk is van onderkende fluctuaties of verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van voorspelde bedragen. Zie Standaard 520 voor verdere leidraden.

Verzoeken om inlichtingen

A22. Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen, zowel financieel als niet financieel, binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt gedurende de controle op grote schaal gebruikt naast andere controlewerkzaamheden. Het verzoeken om inlichtingen kan variëren van formele schriftelijke verzoeken om inlichtingen tot informele mondelinge verzoeken om inlichtingen. Het evalueren van antwoorden op verzoeken om inlichtingen is een integraal deel van het proces van het verzoeken om inlichtingen.

A23. Antwoorden op verzoeken om inlichtingen kunnen de accountant voorzien van informatie die niet eerder in zijn bezit was of van bevestigende controle-informatie. Antwoorden kunnen anderszinds informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de accountant heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie aangaande de mogelijkheid van het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen. In sommige gevallen verschaffen antwoorden op verzoeken om inlichtingen een basis voor de accountant om controlewerkzaamheden aan te passen of aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

A24. Hoewel bevestiging van informatie die is verkregen door het verzoeken om inlichtingen vaak van bijzonder belang is, is het mogelijk dat de informatie, in het geval van verzoeken om inlichtingen over voornemens van het management, die beschikbaar is om de voornemens van het management te onderbouwen, beperkt is. In deze gevallen kan inzicht in het verleden van het management inzake het uitvoeren van zijn uitgesproken voornemens, de uitgesproken redenen van het management voor het kiezen van een bepaalde aanpak, alsmede het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden relevante informatie verschaffen om de door middel van verzoeken om inlichtingen verkregen informatie te bevestigen.

A25. Met betrekking tot bepaalde aangelegenheden kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijke bevestigingen van het management te verkrijgen en, in situaties waar dit passend

is, van degenen belast met governance om hun antwoorden op mondeling gestelde vragen om inlichtingen te confirmeren. Zie Standaard 580 voor verdere leidraden¹³.

Informatie om te worden gebruikt als controle-informatie

Relevantie en Betrouwbaarheid (Zie: Alinea 7)

A26. Zoals vermeld in alinea A1 kan controle-informatie, hoewel deze primair wordt verkregen uit controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd in de loop van de controle, ook informatie bevatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals bijvoorbeeld uit eerdere controles in bepaalde omstandigheden, en uit kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

Relevantie

A27. Relevantie gaat over de logische samenhang met, of met betrekking tot, het doel van de controlemaatregel en, waar passend, de in aanmerking te nemen bewering. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt kan worden beïnvloed door de controlerichting. Indien bijvoorbeeld een controlemaatregel gericht is op het toetsen op het te hoog voorstellen van het bestaan of de waardering van crediteuren, kan het toetsen van de geregistreerde crediteuren een relevante controlemaatregel zijn. Aan de andere kant zou, bij het toetsen op het als te laag voorstellen van het bestaan of de waardering van crediteuren het toetsen van de geregistreerde crediteuren niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie als de betalingen na de einddatum van de verslagperiode, onbetaalde facturen, meldingen van leveranciers en niet afgeletterde ontvangstbevestigingen relevant zijn.

A28. Een bepaalde samenstelling van controlewerkzaamheden kan controle-informatie verschaffen die voor bepaalde beweringen relevant is, maar niet voor andere. Bijvoorbeeld inspectie van documenten met betrekking tot de inning van vorderingen na het einde van de verslagperiode kan controle-informatie verschaffen over het bestaan en de waardering, maar niet noodzakelijk over de afgrenzing. Eveneens kan het verkrijgen van controle-informatie aangaande een specifieke bewering, bijvoorbeeld het bestaan van voorraden, het verkrijgen van controle-informatie aangaande een andere bewering, zoals de waardering van die voorraden niet vervangen. Anderzijds kan controle-informatie afkomstig uit verschillende bronnen of van een verschillende aard vaak relevant zijn voor dezelfde bewering.

A29. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om de werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen, of ontdekken en corrigeren van afwijkingen van

¹³ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen".

materieel belang op het niveau van beweringen. Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen om relevante controle-informatie te verkrijgen omvat het onderkennen van condities (karakteristieken of kenmerken) die wijzen op het uitvoeren van een interne beheersingsmaatregel en condities die wijzen op afwijkingen van het op adequate wijze uitvoeren daarvan. De aanwezigheid of afwezigheid van deze condities kan door de accountant worden getoetst.

- A30. Gevegensgerichte werkzaamheden zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Deze bestaan uit detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses. Het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden omvat het onderkennen van voor het doel van de toetsing relevante condities die een afwijking in de relevante bewering vormen.

Betrouwbaarheid

- A31. De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en daardoor ook van de controle-informatie zelf, wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan, alsmede door de omstandigheden waaronder zij is verkregen, met inbegrip van voor zover relevant de interne beheersingsmaatregelen voor het opstellen en het onderhouden ervan. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderworpen aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie om te worden gebruikt als controle-informatie verkregen wordt uit bronnen buiten de entiteit kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid zouden kunnen aantasten. Informatie die uit een onafhankelijke externe bron wordt verkregen kan bijvoorbeeld niet betrouwbaar zijn wanneer de bron niet goed ingelicht is of het kan een door het management ingeschakelde deskundige ontbreken aan objectiviteit.

Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan, kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van controle-informatie nuttig zijn:

- De betrouwbaarheid van controle-informatie neemt toe wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
- De betrouwbaarheid van controle-informatie die intern is gegenereerd neemt toe wanneer de daarmee verband houdende door de entiteit vastgestelde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die voor het opstellen en onderhouden daarvan, effectief zijn;
- Controle-informatie die direct door de accountant wordt verkregen (bijvoorbeeld de waarneming van het toepassen van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door gevolgtrekking wordt verkregen (bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen over het toepassen van een interne beheersingsmaatregel);
- Controle-informatie in de vorm van een vastlegging, hetzij op papier, elektronisch, dan wel via een ander medium, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bij-

voorbeeld een tijdens een vergadering gemaakt schriftelijke vastlegging is betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf);

- Controle-informatie die wordt verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die wordt verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of op andere wijze zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen bij het opstellen en onderhouden ervan.

A32. Standaard 520 verschaft verdere leidraden aangaande de betrouwbaarheid van gegevens die worden gebruikt met als doel het opzetten van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden.¹⁴

A33. Standaard 240 behandelt omstandigheden waarin de accountant reden heeft om aan te nemen dat een document niet authentiek kan zijn of kan zijn aangepast zonder dat die aanpassing aan de accountant is bekendgemaakt¹⁵.

Betrouwbaarheid van informatie geproduceerd door een door het management ingeschakelde deskundige (Zie: Alinea 8)

A34. De opstelling van de financiële overzichten van een entiteit kan deskundigheid vereisen op een gebied anders dan financiële verslaggeving of controle, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of technische gegevens. De entiteit kan deskundigen op deze gebieden in dienst nemen of inhuren om de nodige deskundigheid te verkrijgen om de financiële overzichten op te stellen. Het nalaten hiervan wanneer een dergelijke deskundigheid nodig is, verhoogt de risico's van een afwijking van materieel belang.

A35. Wanneer informatie om te worden gebruikt als controle-informatie voorbereid is door het werk van een door het management ingeschakelde deskundige te gebruiken, is hetgeen op grond van alinea 8 van deze Standaard is vereist, van toepassing. Een individu of organisatie kan bijvoorbeeld deskundigheid bezitten over het toepassen van modellen om de reële waarde te schatten van effecten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Indien het individu of de organisatie die deskundigheid toepast bij het maken van een schatting die de entiteit gebruikt bij het opstellen van haar financiële overzichten, is het individu of de organisatie een door het management ingeschakelde deskundige en is alinea 8 van toepassing. Indien het individu of de organisatie anderzijds alleen maar de prijsgegevens verschaft aangaande private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn die de entiteit gebruikt bij haar eigen schattingsmethoden, valt die informatie, indien gebruikt als

¹⁴ Standaard 520, alinea 5(a).

¹⁵ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", alinea 13.

controle-informatie, onder alinea 7 van deze Standaard, maar wordt er door de entiteit geen gebruik gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige.

A36. De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden met betrekking tot hetgeen op grond van alinea 8 van deze Standaard is vereist, kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:

- De aard en complexiteit van de aangelegenheid waarop de door het management ingeschakelde deskundige zich richt;
- De risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- De beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie;
- De aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij is ingehuurd door de entiteit om relevante diensten te verlenen;
- De mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere professionele of sectorvereisten;
- De aard en omvang van eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit gericht op het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De kennis en ervaring van de accountant op het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De eerdere ervaring van de accountant met het werk van die deskundige.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie: Alinea 8(a))

A37. Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door het management ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking het vermogen van de door het management ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden uit te oefenen. Factoren die de capaciteit beïnvloeden, kunnen bijvoorbeeld geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen omvatten. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die oneigenlijke beïnvloeding, belangentegenstrijdigheid of de invloed van anderen kunnen hebben op het professionele of zakelijke standpunt van de door het management ingeschakelde deskundige. De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige, alsmede eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende het werk van de deskundige zijn belangrijke factoren met betrekking tot de betrouwbaarheid van alle informatie die door een door het management ingeschakelde deskundige wordt geproduceerd.

A38. Informatie aangaande de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- Persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- Besprekingen met die deskundige;
- Besprekingen met anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- Kennis van de kwalificaties, lidmaatschap van een beroepsorganisatie of een vereniging in de sector, vergunning tot praktijkuitoefening of andere vormen van externe erkenning;
- Gepubliceerde artikelen of boeken geschreven door die deskundige;
- Een eventuele door de accountant ingeschakelde deskundige die de accountant assisteert bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot informatie geproduceerd door de door het management ingeschakelde deskundige.

A39. Tot aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige behoort de vraag of het werk van die expert onderworpen is aan technische prestatienormen of andere professionele of sectorvereisten, bijvoorbeeld ethische standaarden en andere vereisten op grond van een lidmaatschap van een beroepsorganisatie of een vereniging in de sector, accreditatiestandaarden van een licentieverlenende instantie dan wel vereisten die zijn opgelegd door wet- of regelgeving.

A40. Tot andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn behoren:

- De relevantie van de competentie van de door het management ingeschakelde deskundige voor de aangelegenheid waarvoor het werk van de deskundige gebruikt zal worden, met inbegrip van specialisatiegebieden binnen het werkterrein van de deskundige. Zo kan een bepaalde actuaaris bijvoorbeeld zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- De competentie van een door het management ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante verslaggevingsvereisten, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar die van toepassing zijn, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de verkregen controle-informatie uit de resultaten van controlewerkzaamheden er op wijzen dat het noodzakelijk kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door het management ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

- A41. Een breed scala aan omstandigheden kan een bedreiging vormen voor de objectiviteit, bijvoorbeeld bedreigingen als gevolg van eigenbelang, bedreigingen als gevolg van belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdschap, bedreigingen als gevolg van zelftoetsing en bedreigingen als gevolg van intimidatie. Waarborgen kunnen dergelijke bedreigingen reduceren en kunnen worden gecreëerd door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door het management ingeschakelde deskundige, wetgeving of voorschriften) of door de werkomgeving van de door het management ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing).
- A42. Ook al kunnen waarborgen niet alle bedreigingen voor de objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige wegnemen, bedreigingen zoals bedreigingen als gevolg van intimidatie kunnen van mindere significantie zijn voor een deskundige die is ingehuurd door de entiteit dan voor een deskundige die in dienst is bij de entiteit en de effectiviteit van waarborgen zoals beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing kunnen groter zijn. Omdat de bedreiging voor de objectiviteit die wordt gecreëerd door het in dienst zijn bij de entiteit altijd aanwezig zal zijn, kan een deskundige in dienst bij de entiteit gewoonlijk niet met een grotere waarschijnlijkheid als objectief worden beschouwd dan andere werknemers van de entiteit.
- A43. Bij het evalueren van de objectiviteit van een deskundige ingehuurd door de entiteit, kan het relevant zijn om met het management en die deskundige eventuele belangen en relaties te bespreken die bedreigingen kunnen vormen voor de objectiviteit van de deskundige, alsmede eventuele van toepassing zijnde waarborgen, met inbegrip van professionele vereisten die van toepassing zijn op de deskundige; en te evalueren of de waarborgen adequaat zijn. Tot belangen en relaties die bedreigingen kunnen vormen behoren:
- Financiële belangen;
 - Zakelijke en persoonlijke relaties;
 - Het verlenen van andere diensten.

Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie: Alinea 8(b))

- A44. Inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige omvat inzicht in het relevante deskundigheidsgebied. Inzicht in het relevante deskundigheidsgebied kan worden verkregen in samenhang met de vaststelling van de accountant of de accountant de deskundigheid

bezit om het werk van de door het management ingeschakelde deskundige te evalueren, of dat de accountant een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft voor dit doel¹⁶.

A45. Tot aspecten van het werkkterrein van de door het management ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor de accountant kunnen behoren:

- De vraag of het werkkterrein van die deskundige specialisatiegebieden heeft die relevant zijn voor de controle;
- De vraag of professionele of andere normen, alsmede regelgevende of wettelijke vereisten van toepassing zijn;
- Welke veronderstellingen en methoden worden gebruikt door de door het management ingeschakelde deskundige en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het werkkterrein van die deskundige en geschikt zijn voor doeleinden van financiële verslaggeving;
- De aard van interne en externe gegevens of informatie die de deskundige van de accountant gebruikt.

A46. In het geval dat een door het management ingeschakelde deskundige is ingehuurd door de entiteit, zal er gewoonlijk een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke vorm van overeenkomst tussen de entiteit en die deskundige zijn. Het evalueren van die overeenkomst bij het verwerven van inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan de accountant van dienst zijn bij het bepalen van de geschiktheid van het volgende voor de doeleinden van de accountant:

- De aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van de deskundige;
- De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en van die deskundige; en
- De aard, timing en omvang van communicatie tussen het management en die deskundige, met inbegrip van de vorm van iedere rapportage die door die deskundige wordt verstrekt.

A47. In het geval dat een door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit, is het minder waarschijnlijk dat er een schriftelijke overeenkomst van deze aard bestaat. Het verzoeken om inlichtingen aan de deskundige en andere leden van het management kan de meest geschikte manier zijn voor de accountant om het noodzakelijke inzicht te verwerven.

¹⁶ Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige", alinea 7.

Het evalueren van de geschiktheid van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige (Zie: Alinea 8(c))

A48. Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering kunnen inhouden:

- De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, de consistentie ervan met andere controle-informatie en de vraag of ze op passende wijze zijn weergegeven in de financiële overzichten;
- Indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden met zich meebrengt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden; en
- Indien het werk van die deskundige significant gebruik van brongegevens met zich meebrengt, de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.

Informatie die door de entiteit wordt geproduceerd en die wordt gebruikt voor de doeleinden van de accountant (Zie: Alinea 9(a)-(b))

A49. Om de accountant betrouwbare controle-informatie te laten verkrijgen, moet de door de entiteit geproduceerde informatie die wordt gebruikt voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden voldoende volledig en accuraat zijn. Bijvoorbeeld de effectiviteit van het controleren van de opbrengst door het toepassen van standaardprijzen op registraties van omzethoeveelheden wordt beïnvloed door het accuraat zijn van de prijsinformatie en de volledigheid en het accuraat zijn van de gegevens over omzethoeveelheden. Overeenkomstig, indien de accountant voornemens is om een populatie te toetsen (bijvoorbeeld betalingen) op een bepaald kenmerk (bijvoorbeeld autorisatie), zullen de resultaten van de toetsing minder betrouwbaar zijn indien de populatie waaruit items ter toetsing zijn geselecteerd niet volledig is.

A50. Het verkrijgen van controle-informatie over het accuraat zijn en de volledigheid van dergelijke informatie kan gelijktijdig worden uitgevoerd met de feitelijke controlemaatregel die wordt toegepast op de informatie wanneer het verkrijgen van die controle-informatie een integraal deel uitmaakt van de controlemaatregel zelf. In andere situaties kan de accountant controle-informatie hebben verkregen over het accuraat zijn en de volledigheid van dergelijke informatie door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op het opstellen en het onderhouden van die informatie. In sommige situaties kan de accountant echter bepalen dat additionele controlewerkzaamheden nodig zijn.

A51. In bepaalde gevallen kan de accountant voornemens zijn om informatie die is geproduceerd door de entiteit te gebruiken voor andere controledoeleinden. De accountant kan bijvoorbeeld

voornemens zijn om gebruik te maken van prestatiemetingen van de entiteit voor het doel van cijferanalyses, of om gebruik te maken van de informatie van de entiteit die is geproduceerd voor activiteiten voor het monitoren, zoals rapportages van de interne auditor. In dergelijke gevallen wordt de geschiktheid van de verkregen controle-informatie beïnvloed door de vraag of de informatie voldoende nauwkeurig of gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. Prestatiemetingen gebruikt door het management kunnen bijvoorbeeld niet nauwkeurig genoeg zijn om een afwijking van materieel belang te ontdekken.

Het selecteren van items ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen

(Zie: Alinea 10)

A52. Een effectieve toetsing verschaft geschikte controle-informatie in een mate dat zij, tezamen met andere verkregen of nog te verkrijgen controle-informatie, voldoende zal zijn voor de doeleinden van de accountant. Bij het selecteren van items ter toetsing wordt op grond van alinea 7 van de accountant vereist om de relevantie en betrouwbaarheid vast te stellen van de als controle-informatie te gebruiken informatie; het andere aspect van effectiviteit (het voldoende zijn) is een belangrijke overweging bij het selecteren van items ter toetsing. De aan de accountant ter beschikking staande middelen voor het selecteren van items ter toetsing zijn:

- a. Het selecteren van alle items (een 100% onderzoek);
- b. Het selecteren van specifieke items ter toetsing; en
- c. Het gebruiken van steekproeven bij een controle.

De toepassing van één of een combinatie van deze middelen kan geschikt zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden, bijvoorbeeld van de risico's van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de te toetsen bewering, alsmede de uitvoerbaarheid en effectiviteit van de verschillende middelen.

Het selecteren van alle items

A53. De accountant kan besluiten dat het het meest geschikt is om de gehele populatie te onderzoeken van items waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo bestaat (of een stratum binnen die populatie). Een 100% onderzoek is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een 100% onderzoek kan bijvoorbeeld geschikt zijn wanneer:

- De populatie bestaat uit een klein aantal items met een grote waarde;
- Er een significant risico bestaat en andere middelen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of

- Het herhalende karakter van een berekening of een ander automatisch uitgevoerd proces door een informatiesysteem een 100% onderzoek rendabel maakt.

Het selecteren van specifieke items

- A54. De accountant kan besluiten om specifieke items ter toetsing uit een populatie te selecteren. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als het inzicht in de entiteit van de accountant, de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, alsmede de kenmerken van de te toetsen populatie relevant zijn. De niet-subjectieve selectie van specifieke items is onderhevig aan het non-sampling risk. Tot specifieke geselecteerde items kunnen behoren:
- Items van hoge waarde of de belangrijkste items. De accountant kan beslissen om specifieke items binnen een populatie te selecteren, omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld items die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of een geschiedenis van fouten hebben;
 - Alle items boven een bepaald bedrag. De accountant kan beslissen om items te onderzoeken waarvan de geregistreerde waarden een bepaald bedrag overschrijden om een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren;
 - Items gericht op het verkrijgen van informatie. De accountant kan items onderzoeken om informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties.
- A55. Hoewel het selectief onderzoeken van specifieke items van een transactiestroom of rekeningsaldo vaak een efficiënte manier is voor het verkrijgen van controle-informatie, is het niet het gebruiken van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op items die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft het onderzoeken van specifieke items geen controle-informatie voor de rest van de populatie.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle

- A56. Het gebruiken van steekproeven bij een controle wordt gedaan om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op grond van het toetsen van een daaruit getrokken steekproef. Het gebruiken van steekproeven bij een controle wordt besproken in Standaard 530¹⁷.

Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie

(Zie: Alinea 11)

- A57. Het verkrijgen van controle-informatie uit verschillende bronnen of van een verschillende aard kan er op wijzen dat een individueel item van de controle-informatie niet betrouwbaar is, zoals wanneer controle-informatie verkregen vanuit één bron inconsistent is met die verkregen uit een andere. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer antwoorden op verzoeken om inlichtingen bij het management, interne audit en anderen inconsistent zijn of wanneer antwoorden op verzoeken om inlichtingen bij degenen belast met governance die zijn gedaan om de antwoorden op de verzoeken om inlichtingen bij het management te bevestigen, inconsistent zijn met het antwoord van het management. Standaard 230 bevat een specifieke documentatievereiste in het geval dat de accountant informatie onderkent die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de accountant betreffende een significante aangelegenheid¹⁸.

¹⁷ Standaard 530, "Het gebruiken van steekproeven bij een controle".

¹⁸ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 11.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Vereisten</i>	4 - 13
Voorraad	4 - 8
Rechtszaken en claims	9 - 12
Gesegmenteerde informatie	13
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A27
Voorraad	A1 - A16
Rechtszaken en claims	A17 - A25
Gesegmenteerde informatie	A26 - A27

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de specifieke overwegingen door de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie overeenkomstig Standaard 330¹, Standaard 500² en andere relevante Standaarden, met betrekking tot bepaalde aspecten van voorraad, rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, en gesegmenteerde informatie in een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

3. De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:
 - a. Het bestaan en de conditie van de voorraad;
 - b. De volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is;
 - c. Presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Vereisten

Voorraad

4. Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:

¹ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

² Standaard 500, "Controle-informatie".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- a. Het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde:
(Zie: Alinea A1-A3)
 - (i) De instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren;
(Zie: Alinea A4)
 - (ii) De uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management te observeren;
(Zie: Alinea A5)
 - (iii) De voorraad te inspecteren; en (Zie: Alinea A6)
 - (iv) Opnames ter toetsing uit te voeren; (Zie: Alinea A7-A8) en
 - b. Controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij op accurate wijze een weergave zijn van de actuele resultaten van de voorraadopname.
5. Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten op correcte wijze zijn vastgelegd. (Zie: Alinea A9-A11)
6. Indien de accountant niet in staat is om de fysieke voorraadopname bij te wonen als gevolg van onvoorziene omstandigheden, dient de accountant bepaalde fysieke opnames te doen of te observeren op een alternatieve datum, alsmede controlewerkzaamheden op de tussenliggende transacties uit te voeren.
7. Indien het bijwonen van de fysieke voorraadopname praktisch onuitvoerbaar is, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad te verkrijgen. Indien het niet mogelijk is om dit te doen, dient de accountant zijn oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705⁴. (Zie: Alinea A12-A14)
8. Indien de in bewaring gegeven en door een derde partij beheerste voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van die voorraad door het uitvoeren van één of beide van de volgende werkzaamheden:

⁴ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

- a. Het verzoeken om externe confirmatie bij de derde partij van de hoeveelheden en de conditie van de voorraad die namens de entiteit wordt gehouden; (Zie: Alinea A15)
- b. Het uitvoeren van inspectie of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. (Zie: Alinea A16)

Rechtszaken en claims

- 9. De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het onderkennen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die mogelijk een risico van een afwijking van materieel belang doen ontstaan, met inbegrip van: (Zie: Alinea A17-A19)
 - a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en, voor zover van toepassing, bij anderen binnen de entiteit, met inbegrip van de interne juridisch adviseur;
 - b. Het beoordelen van de notulen van de vergaderingen van degenen belast met governance, alsmede van de correspondentie tussen de entiteit en haar externe juridisch adviseur; en
 - c. Het beoordelen van kostenrekeningen met betrekking tot juridische adviezen. (Zie: Alinea A20)
- 10. Indien de accountant een inschatting maakt van een risico van materieel belang dat betrekking heeft op onderkende rechtszaken en claims of in het geval uitgevoerde controlewerkzaamheden een indicatie geven van het feit dat andere van materieel belang zijnde rechtszaken en claims kunnen bestaan, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die door andere Standaarden zijn vereist, te trachten een directe communicatie te bewerkstelligen met de externe juridisch adviseur van de entiteit. De accountant dient dit te doen door middel van een brief waarin dit verzoek wordt uitgedrukt, door het management opgesteld en door de accountant verzonden, waarbij de externe juridisch adviseur wordt verzocht om rechtstreeks met de accountant te communiceren. Indien wet- of regelgeving dan wel de betreffende juridische beroepsorganisatie het verbiedt dat de juridisch adviseur van de entiteit rechtstreeks met de accountant communiceert, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren. (Zie: Alinea A21-A25)
- 11. Indien:
 - a. Het management weigert om aan de accountant de toestemming te verlenen om te communiceren met de externe juridisch adviseur van de entiteit, dan wel om met deze persoon te overleggen, of indien de externe juridisch adviseur van de entiteit weigert om

- op passende wijze een antwoord te geven op de brief waarin het verzoek was uitgedrukt, dan wel indien het hem is verboden om een antwoord te geven; en
- b. de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden,

dient de accountant het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.

Schriftelijke bevestigingen

12. De accountant dient het management, en waar dit passend is, degenen belast met governance, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende actuele of mogelijke rechtszaken en claims waarvan de effecten moeten worden overwogen bij het opstellen van de financiële overzichten, aan de accountant bekendgemaakt zijn, alsmede verwerkt en toegelicht zijn in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gesegmenteerde informatie

13. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, door: (Zie: Alinea A26)
- a. Inzicht te verwerven in de door het management gebruikte methoden voor het vaststellen van gesegmenteerde informatie, en: (Zie: Alinea A27)
- (i) Het evalueren of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid resulteren in een toelichting in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - (ii) Daar waar dit passend is, het toetsen van de toepassing van dergelijke methoden; en
- b. Het uitvoeren van cijferanalyses of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname (Zie: Alinea 4(a))

- A1. Het management zet gewoonlijk procedures op waarbij fysiek de voorraad minstens één keer per jaar wordt opgenomen teneinde als basis te dienen voor het opstellen van de financiële overzichten en, indien van toepassing, om de betrouwbaarheid van het permanent voorraadbeheersysteem zeker te stellen.
- A2. Het bijwonen van de fysieke voorraadopname brengt met zich mee:
- Het inspecteren van de voorraad om het bestaan daarvan vast te stellen en om de conditie daarvan te evalueren, alsmede om opnames uit te voeren ter toetsing;
 - Het observeren van het naleven van de instructies van het management, alsmede van de uitvoering van werkzaamheden voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname; en
 - Het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de betrouwbaarheid van de opnameprocedures van het management.

Deze procedures kunnen als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel als gegevensgerichte werkzaamheden dienst doen, afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant, de geplande aanpak en de uitgevoerde specifieke werkzaamheden.

- A3. Aangelegenheden die relevant zijn bij het plannen van het bijwonen van de fysieke voorraadopname (of bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden conform de alinea's 4-8 van deze Standaard) omvatten, bijvoorbeeld:
- De risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
 - De aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;
 - De vraag of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgesteld en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
 - De timing van de fysieke voorraadopname;
 - De vraag of de entiteit een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt;
 - De locaties waar de voorraad zich bevindt, met inbegrip van de materialiteit van de voorraad en de risico's van een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing omtrent bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is. Standaard 600³ behandelt de betrokkenheid van andere accountants

en kan dientengevolge relevant zijn indien een dergelijke betrokkenheid te maken heeft met het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een afgelegen locatie.

- De vraag of de assistentie van een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is. Standaard 620⁶ behandelt het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om de accountant te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

Het evalueren van de instructies en procedures van het management (Zie: Alinea 4(a)(i))

A4. Aangelegenheden die relevant zijn bij het evalueren van de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de fysieke voorraadopname omvatten de vraag of zij gericht zijn op, bijvoorbeeld:

- De toepassing van passende interne beheersingsactiviteiten, bijvoorbeeld het verzamelen van gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad, de administratieve verwerking van niet gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad, en van procedures voor opname en heropname;
- De accurate onderkenning van het stadium waarin het onderhanden werk is, van beperkt muterende, incurante of beschadigde eenheden en van de voorraad die eigendom is van een derde partij, bijvoorbeeld, in consignatie;
- De procedures aangewend om de fysieke hoeveelheden in te schatten, voor zover van toepassing, zoals nodig kan zijn bij het inschatten van de fysieke hoeveelheid van een berg kolen;
- Beheersing over het verplaatsen van voorraad tussen locaties en het transport en de ontvangst van de voorraad vóór en na de afgrenzingsdatum.

Het observeren van de uitvoering van de opnameprocedures van het management (Zie: Alinea 4(a)(ii))

A5. Het observeren van de uitvoering van de opnameprocedures van het management, bijvoorbeeld die procedures die betrekking hebben op de beheersing over het verplaatsen van de voorraad vóór, tijdens en na de opname, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie dat de instructies en de opnameprocedures van het management op adequate wijze opgezet en geïmplementeerd zijn. Bovendien is het mogelijk dat de accountant kopieën van afgren-

⁵ Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)".

⁶ Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige".

zingsinformatie verkrijgt, zoals details van de verplaatsing van de voorraad, teneinde voor de accountant een hulpmiddel te vormen bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot het op een latere datum administratief verwerken van dergelijke verplaatsingen.

Inspectie van de voorraad (Zie: Alinea 4(a) (iii))

- A6. Het inspecteren van de voorraad bij het bijwonen van de fysieke voorraadopname vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het vaststellen van het bestaan van de voorraad (doch niet noodzakelijk van de eigendom daarvan), en bij het onderkennen van bijvoorbeeld incurante, beschadigde of verouderende voorraad.

Het uitvoeren van opnames ter toetsing (Zie: Alinea 4(a) (iv))

- A7. Het uitvoeren van opnames ter toetsing, door bijvoorbeeld het in de fysieke voorraad traceren van eenheden die uit de voorraadregistraties van het management geselecteerd zijn, alsmede door het in de voorraadregistraties van het management traceren van eenheden die uit de fysieke voorraad geselecteerd zijn, verstrekt controle-informatie aangaande de volledigheid en het accuraat zijn van deze vastleggingen.
- A8. In aanvulling op het vastleggen van de opnames van de accountant ter toetsing, vormt het verkrijgen van kopieën van de definitieve fysieke gebruikte opnamelijsten een hulpmiddel voor de accountant bij het uitvoeren van daarop volgende controlewerkzaamheden om te bepalen of de definitieve fysieke gebruikte opnamelijsten op accurate wijze een weergave vormen van de werkelijke voorraadopnameresultaten.

Fysieke voorraadopname uitgevoerd op een datum anders dan de datum van de financiële overzichten (Zie: Alinea 5)

- A9. Om praktische redenen is het mogelijk dat de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een datum, of op data, anders dan de datum van de financiële overzichten. Dit kan worden gedaan onafhankelijk van het feit of het management de voorraadhoeveelheden bepaalt middels een jaarlijkse voorraadopname, dan wel van het feit of het management een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt. In beide gevallen bepaalt de doeltreffendheid van de opzet, de implementatie en het onderhoud van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties of het uitvoeren van de fysieke voorraadopname op een datum, of op data, anders dan de datum van de financiële overzichten passend is voor de doeleinden van de controle. Standaard 330 stelt vereisten vast en geeft leidraden over gegevensgerichte controles uitgevoerd op een tussentijdse datum.⁷

⁷ Standaard 330, alinea's 22-23.

- A10. In het geval een permanent voorraadbeheersysteem wordt onderhouden, is het mogelijk dat het management fysieke voorraadopnames of andere toetsingen uitvoert om de betrouwbaarheid van de in de permanente voorraadregistraties van de entiteit opgenomen informatie over de voorraadhoeveelheid vast te stellen. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat het management of de accountant verschillen onderkennen tussen de permanente voorraadregistraties en de werkelijke beschikbare fysieke voorraadhoeveelheden; dit kan een aanwijzing vormen voor het feit dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties niet effectief werken.
- A11. Relevante aangelegenheden ter overweging bij het opzetten van controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de vraag of wijzigingen in voorraadbedragen tussen de opnamedatum, of –data, en de datum van de definitieve voorraadregistraties op correcte wijze zijn vastgelegd, omvatten:
- De vraag of de permanente voorraadregistraties op correcte wijze zijn aangepast;
 - De betrouwbaarheid van de permanente voorraadregistraties van de entiteit;
 - De redenen voor significante verschillen tussen de tijdens de fysieke voorraadopname verkregen informatie en de permanente voorraadregistraties.

Het bijwonen van de fysieke voorraadopname is praktisch onuitvoerbaar (Zie: Alinea 7)

- A12. In bepaalde gevallen kan het praktisch onuitvoerbaar zijn om de fysieke voorraadopname bij te wonen. Dit kan te wijten zijn aan factoren zoals de aard en locatie van de voorraad, bijvoorbeeld in het geval de voorraad zich op een locatie bevindt die mogelijk een bedreiging vormt voor de veiligheid van de accountant. Het feit dat het de accountant slecht uitkomt om welke reden dan ook is evenwel onvoldoende om een beslissing van de accountant te onderbouwen dat het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is. Zoals in Standaard 200⁸ is uiteengezet is de moeilijkheidsgraad, tijd of kosten daarvan op zichzelf geen geldige basis voor de accountant om controlewerkzaamheden waarvoor geen alternatief bestaat achterwege te laten, dan wel om genoeg te nemen met controle-informatie die minder dan aannemelijk is.
- A13. In bepaalde gevallen waar het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is, is het mogelijk dat alternatieve controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld het inspecteren van documentatie van de daarop volgende verkoop van specifiek verworven voorraadeenheden of van eenheden die aangekocht zijn voorafgaand aan de fysieke voorraadopname, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over het bestaan en de conditie van de voorraad.

⁸ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea A48.

A14. In andere gevallen kan het evenwel niet mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het bestaan en de conditie van de voorraad door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden. In dergelijke gevallen is op grond van Standaard 705 vereist dat de accountant zijn oordeel in de controleverklaring aanpast als resultaat van een beperking in de reikwijdte van de controle⁹.

Voorraad in bewaring bij en onder zeggenschap van een derde partij

Externe confirmatie (Zie: Alinea 8(a))

A15. Standaard 505¹⁰ stelt vereisten vast en geeft leidraden bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake externe confirmaties.

Andere controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 8(b))

A16. Afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval waarin informatie is verkregen die twijfel doet rijzen over de integriteit en objectiviteit van de derde partij, kan de accountant het passend achten om andere controlewerkzaamheden uit te voeren in plaats van, of in aanvulling op, de confirmatie met de derde partij. Voorbeelden van andere controlewerkzaamheden omvatten:

- Het bijwonen van de fysieke opname van de voorraad van de derde partij, of het ervoor zorgen dat een andere accountant deze opname bijwoont, indien dit praktisch uitvoerbaar is;
- Het verkrijgen van de verklaring van een andere accountant, dan wel van een rapportage van een accountant van de serviceorganisatie, betreffende het adequaat zijn van de interne beheersing van de derde partij om zeker te stellen dat de voorraad op correcte wijze is opgenomen en op adequate wijze wordt veilig gesteld;
- Het inspecteren van de documentatie inzake de voorraad die door derde partijen wordt gehouden, bijvoorbeeld ontvangstbewijzen inzake opslag;
- Het verzoeken om externe confirmatie bij andere partijen in het geval de voorraad in onderpand is gegeven als zekerheid.

⁹ Standaard 705, alinea 13.

¹⁰ Standaard 505, "Externe confirmaties".

Rechtszaken en claims

Volledigheid van rechtszaken en claims (Zie: Alinea 9)

- A17. Rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is kunnen een van materieel belang zijnd effect hebben op de financiële overzichten en het kan derhalve vereist zijn dat zij in de financiële overzichten toegelicht zijn of worden verwerkt.
- A18. In aanvulling op de in alinea 9 onderkende werkzaamheden, omvatten andere relevante werkzaamheden, bijvoorbeeld het gebruikmaken van informatie verkregen uit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die deel uitmaken van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, teneinde de accountant behulpzaam te zijn bij het zich bewust worden van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is.
- A19. Controle-informatie die verkregen is ten behoeve van het onderkennen van rechtszaken en claims die mogelijk een risico van een afwijking van materieel belang doen ontstaan, kunnen tevens controle-informatie verschaffen met betrekking tot andere relevante overwegingen inzake rechtszaken en claims, zoals waardering of waardebeoordeling. Standaard 540¹¹ stelt vereisten vast en geeft leidraden die relevant zijn voor het overwegen door de accountant van rechtszaken en claims die schattingen of daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten vereisen.

Het beoordelen van de kostenrekeningen met betrekking tot juridische adviezen (Zie: Alinea 9(c))

- A20. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het passend achten om de daarmee gerelateerde brondocumenten te onderzoeken, zoals facturen voor kosten met betrekking tot juridische adviezen, als onderdeel van het door de accountant beoordelen van de kostenrekeningen met betrekking tot juridische adviezen.

Communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit (Zie: Alinea 10-11)

- A21. Directe communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of mogelijk van materieel belang zijnde rechtszaken en claims bekend zijn en of de schattingen van het management omtrent de financiële implicaties, met inbegrip van kosten, redelijk zijn.
- A22. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen met de externe juridisch adviseur van de entiteit door middel van een brief met algemene vraagstel-

¹¹ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop".

lingen. Voor dit doel wordt via een brief met algemene vraagstellingen aan de externe juridisch adviseur van de entiteit gevraagd om de accountant te informeren over alle rechtszaken en claims waarvan de adviseur zich bewust is, samen met een inschatting van de afloop van de rechtszaken en claims, en een schatting van de financiële implicaties, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten.

- A23. Indien het als onwaarschijnlijk wordt geacht dat de externe juridisch adviseur van de entiteit op passende wijze antwoord zal verstrekken op de brief met algemene vraagstellingen, bijvoorbeeld indien de beroepsorganisatie waartoe de externe juridisch adviseur behoort het verbiedt om op een dergelijke brief te reageren, is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen middels een brief met specifieke vraagstelling. Voor dit doel omvat een brief met specifieke vraagstelling:
- a. Een lijst van rechtszaken en claims;
 - b. In het geval dit beschikbaar is, de inschatting van het management van de uitkomst van elk van de onderkende rechtszaken en claims, alsmede zijn schatting van de financiële implicaties, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten; en
 - c. Een verzoek dat de externe juridisch adviseur van de entiteit de redelijkheid van de inschattingen van het management confirmeert en de accountant verdere informatie verschafft indien de lijst door de externe juridisch adviseur van de entiteit onvolledig of niet correct wordt geacht.
- A24. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de accountant het noodzakelijk oordeelt om met de externe juridisch adviseur van de entiteit te vergaderen om de waarschijnlijke afloop van de rechtszaken en claims te bespreken. Dit kan het geval zijn, bijvoorbeeld, daar waar:
- De accountant bepaalt dat de aangelegenheid een significant risico uitmaakt;
 - De aangelegenheid complex is;
 - Er een verschil van mening bestaat tussen het management en de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gewoonlijk vereisen dergelijke vergaderingen de goedkeuring van het management en worden deze gehouden in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het management.

A25. Overeenkomstig Standaard 700¹² wordt van de accountant vereist dat hij de controleverklaring niet eerder dateert dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop het oordeel van de accountant over de financiële overzichten wordt gebaseerd. Controle-informatie over de status van rechtszaken en claims tot op de datum van de controleverklaring kan worden verkregen via het verzoeken om inlichtingen bij het management, met inbegrip van de interne juridisch adviseurs, dat verantwoordelijk is voor het behandelen van de relevante aangelegenheden. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant geactualiseerde informatie moet verkrijgen van de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gesegmenteerde informatie

(Zie: Alinea 13)

A26. Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is het mogelijk dat het vereist dan wel toegelaten is dat de entiteit gesegmenteerde informatie toelicht in de financiële overzichten. De verantwoordelijkheid van de accountant inzake de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie staat in relatie tot de financiële overzichten als geheel. Dienovereenkomstig is het niet vereist dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert die noodzakelijk zouden zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de gesegmenteerde informatie gepresenteerd op een autonome basis.

Inzicht in de methoden gebruikt door het management (Zie: Alinea 13(a))

A27. Afhankelijk van de omstandigheden omvatten voorbeelden van aangelegenheden die relevant kunnen zijn bij het verwerven van inzicht in de door het management gebruikte methoden bij het bepalen van gesegmenteerde informatie, alsmede van de vraag of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid zullen resulteren in toelichtingen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- Verkopen, transfers en doorberekeningen tussen segmenten, en het elimineren van intra-segmentbedragen;
- Vergelijkingen met budgetten en andere verwachte resultaten, bijvoorbeeld, operationele winsten als percentage van de verkopen;
- De allocatie van activa en kosten tussen segmenten;
- Consistentie met voorgaande verslagperiodes, en het adequaat zijn van de toelichtingen die betrekking hebben op inconsistenties.

¹² Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea 41.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1
Werkzaamheden inzake externe bevestigingen om controle-informatie te verkrijgen	2 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 16
Werkzaamheden inzake externe confirmaties	7
Het door het management weigeren van toestemming aan de accountant voor het verzenden van een verzoek om confirmatie	8 - 9
Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties	10 - 14
Negatieve confirmaties	15
Het evalueren van de verkregen onderbouwende informatie	16
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A25
Werkzaamheden inzake externe confirmaties	A1 - A7
Het door het management weigeren van toestemming aan de accountant voor het verzenden van een verzoek om confirmatie	A8 - A10
Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties	A11 - A22
Negatieve confirmaties	A23
Het evalueren van de verkregen informatie	A24 - A25

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van werkzaamheden inzake externe confirmaties gericht op het verkrijgen van controle-informatie in overeenstemming met de vereisten van Standaard 330¹ en Standaard 500². Deze Standaard heeft geen betrekking op verzoeken om inlichtingen over rechtszaken en claims, welke in Standaard 501³ worden behandeld.

Werkzaamheden inzake externe bevestigingen om controle-informatie te verkrijgen

2. Standaard 500 geeft aan dat de betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard ervan, en afhankelijk is van de specifieke omstandigheden waaronder de informatie wordt verkregen⁴. Die Standaard bevat tevens de volgende generalisaties die van toepassing zijn op controle-informatie⁵:
 - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer zij wordt verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
 - Controle-informatie die rechtstreeks door de accountant wordt verkregen is betrouwbaarder dan indirecte of door gevolgtrekking verkregen controle-informatie;
 - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze bestaat in de vorm van een vastlegging, op papier, elektronisch of op een ander medium.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe confirmaties die door de accountant rechtstreeks van confirmerende partijen wordt ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die intern wordt geproduceerd door de entiteit. Deze Standaard is bedoeld een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe confirmaties teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

3. Andere Standaarden erkennen het belang van externe confirmaties als controle-informatie, bijvoorbeeld:

¹ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

² Standaard 500, "Controle-informatie".

³ Standaard 501, "Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items".

⁴ Standaard 500, alinea A5.

⁵ Standaard 500, alinea A31.

- Standaard 330 bespreekt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten alsmede voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op, en inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen⁶. Tevens vereist Standaard 330 dat, ongeacht de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, de accountant gegevensgerichte controles opzet en uitvoert met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting. De accountant is tevens verplicht te overwegen of werkzaamheden inzake externe confirmaties als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd;⁷
- Standaard 330 vereist dat de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat⁸. Om dit te bereiken kan de accountant de hoeveelheid informatie doen toenemen of informatie verkrijgen die meer relevant of betrouwbaar is, of beide. De accountant kan bijvoorbeeld meer nadruk leggen op het verkrijgen van aanvullende informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of op het verkrijgen van bevestigende informatie van een aantal onafhankelijke bronnen. Standaard 330 geeft tevens aan dat werkzaamheden inzake externe confirmaties een hulpmiddel voor de accountant kunnen vormen bij het verkrijgen van aanvullende controle-informatie met de hoge mate van betrouwbaarheid die de accountant nodig acht om te kunnen inspelen op significante risico's van een afwijking van materieel belang, als gevolg van fraude of fouten;⁹
- Standaard 240 geeft aan dat de accountant verzoeken om confirmatie kan opzetten teneinde aanvullende bevestigende informatie te verkrijgen als een wijze van inspelen om de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen te adresseren;¹⁰
- Standaard 500 geeft aan dat bevestigende informatie die wordt verkregen van een van de entiteit onafhankelijke bron, zoals externe confirmaties, de zekerheid die de accountant verkrijgt uit informatie afkomstig van de administratie of van bevestigingen van het management kan vergroten.¹¹

⁶ Standaard 330, alinea 5-6.

⁷ Standaard 330, alinea 18-19.

⁸ Standaard 330, alinea 7(b).

⁹ Standaard 330, alinea A53.

¹⁰ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", alinea A37.

¹¹ Standaard 500, alinea A8-A9.

Ingangsdatum

4. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen ¹².

Doelstelling

5. De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties is het opzetten en uitvoeren van dusdanige werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
- a. *Externe confirmatie* – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een rechtstreekse schriftelijke reactie aan de accountant afkomstig van een derde partij (de confirmerende partij), op papier, of via een elektronisch of ander medium;
 - b. *Verzoek om positieve confirmatie* – Een verzoek of de confirmerende partij rechtstreeks aan de accountant wil reageren of de confirmerende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verschaft;
 - c. *Verzoek om negatieve confirmatie* – Een verzoek of de confirmerende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant wil reageren indien de confirmerende partij niet instemt met de informatie in het verzoek;
 - d. *Uitblijven van een reactie* – Het uitblijven van een reactie door de confirmerende partij, dan wel het uitblijven van een volledige reactie, op een verzoek om positieve confirmatie, of een verzoek om externe confirmatie dat onbestelbaar terugkomt;
 - e. *Uitzondering* – Een reactie die een verschil aanduidt tussen informatie waarvan is gevraagd deze te confirmeren, of informatie die is opgenomen in de vastleggingen van de entiteit, en informatie die door de confirmerende partij wordt verstrekt.

¹² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Vereisten

Werkzaamheden inzake externe confirmaties

7. Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties, dient de accountant externe confirmatieverzoeken te blijven beheersen, met inbegrip van:
 - a. Het vaststellen van de te confirmeren of te vragen informatie; (Zie: Alinea A1)
 - b. Het selecteren van de geschikte confirmerende partij; (Zie: Alinea A2)
 - c. Het opzetten van de verzoeken om confirmatie, met inbegrip van het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks naar de accountant moeten worden gezonden; en (Zie: Alinea A3-A6)
 - d. Het versturen van de verzoeken naar de confirmerende partij, met inbegrip van follow-up verzoeken wanneer dit van toepassing is. (Zie: Alinea A7)

Het door het management weigeren van toestemming aan de accountant voor het verzenden van een verzoek om confirmatie

8. Indien het management de accountant geen toestemming geeft voor het verzenden van een verzoek om confirmatie, dient de accountant:
 - a. Het management te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor de weigering en controle-informatie trachten te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie: Alinea A8)
 - b. De implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de accountant van de relevante risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico van fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie: Alinea A9)
 - c. Alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren die zijn opgezet om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A10)
9. Indien de accountant tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de accountant toe te staan een verzoek om confirmatie te verzenden onredelijk is, of indien de accountant niet in staat is om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen uit alternatieve controlewerkzaamheden, dient de accountant te communiceren met degenen belast met governance overeen-

komstig Standaard 260¹³. Tevens dient de accountant overeenkomstig Standaard 705¹⁴ de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om confirmatie

10. Indien de accountant factoren onderkent die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid van de reactie op een verzoek om confirmatie, dient de accountant verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie: Alinea A11-A16)
11. Indien de accountant vaststelt dat een reactie op een verzoek om confirmatie niet betrouwbaar is, dient de accountant de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico van fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verbandhoudende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie: Alinea A17)

Uitblijven van reacties

12. In elk geval van uitblijven van een reactie dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A18-A19)

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve confirmatie noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

13. Indien de accountant heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve confirmatie noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet voorzien in de controle-informatie die de accountant vereist. Indien de accountant een dergelijke confirmatie niet ontvangt, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen. (Zie: Alinea A20)

Uitzonderingen

14. De accountant dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie: Alinea A21-A22)

¹³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 16.

¹⁴ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Negatieve confirmaties

15. Negatieve confirmaties voorzien in minder aannemelijke controle-informatie dan positieve confirmaties. Daarom dient de accountant geen gebruik te maken van verzoeken om negatieve confirmatie als de enige gegevensgerichte controlemaatregel om een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te adresseren, tenzij wordt voldaan aan alle van de volgende voorwaarden: (Zie: Alinea A23)
- a. De accountant heeft het risico van een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie verkregen omtrent de werking van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de bewering;
 - b. De populatie van items die onderworpen zijn aan werkzaamheden inzake negatieve confirmatie bestaat uit een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of condities;
 - c. Er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
 - d. De accountant is zich niet bewust van omstandigheden of condities die ertoe zouden leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve confirmatie deze verzoeken zouden negeren.

Het evalueren van de verkregen onderbouwende informatie

16. De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties relevante en betrouwbare controle-informatie verschaffen, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie: Alinea A24-A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Werkzaamheden inzake externe confirmaties

Het bepalen van de informatie die geconfirmeerd of gevraagd moet worden (Zie: Alinea 7(a))

- A1. Werkzaamheden inzake externe confirmaties worden dikwijls uitgevoerd om informatie te confirmeren of te vragen met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan. Tevens kunnen ze worden gehanteerd om voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen te confirmeren, dan wel om te confirmeren dat bepaalde condities niet bestaan, zoals een “*side agreement*”.

Het selecteren van de geschikte confirmerende partij (Zie: Alinea 7(b))

- A2. Reacties op verzoeken om confirmatie leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken naar een confirmerende partij worden gestuurd waarvan de accountant

van mening is dat deze goed bekend is met de informatie die moet worden geconfirmeerd. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of regelingen waarvoor om confirmatie wordt verzocht, kan bijvoorbeeld de meest geschikte persoon zijn bij de financiële instelling om confirmatie aan te vragen.

Het opzetten van verzoeken om confirmatie (Zie: Alinea 7(c))

- A3. De wijze waarop een verzoek om confirmatie is opgezet kan direct van invloed zijn op het reactiepercentage van de confirmaties alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die uit de reacties wordt verkregen.
- A4. Factoren die bij het opzetten van verzoeken om confirmatie in overweging moeten worden genomen omvatten:
- De beweringen waarop de confirmaties zijn gericht;
 - Specifieke onderkende risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van frauderisico's;
 - De lay-out en presentatie van het verzoek om confirmatie;
 - Eerdere ervaring bij de controle of bij soortgelijke opdrachten;
 - De communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium);
 - Autorisatie of aansporing van het management naar de confirmerende partijen om aan de accountant te reageren. Het is mogelijk dat confirmerende partijen alleen bereid zijn te reageren op een verzoek om confirmatie dat de autorisatie van het management bevat;
 - De mogelijkheid van de beoogde confirmerende partij om de gevraagde informatie te confirmeren of te verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag versus het totaal-saldo).
- A5. Een verzoek om positieve externe confirmatie vraagt de confirmerende partij in alle gevallen aan de accountant een reactie te verstrekken door hetzij aan te geven dat de confirmerende partij instemt met de gegeven informatie hetzij de confirmerende partij te verzoeken informatie zelf te verstrekken. Een reactie op een verzoek om positieve confirmatie wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie te verschaffen. Er bestaat echter een risico dat een confirmerende partij het verzoek om confirmatie beantwoordt zonder te verifiëren dat de informatie correct is. De accountant kan dit risico reduceren door het hanteren van verzoeken om positieve confirmatie die het bedrag (of andere informatie) niet vermelden in de verzoeken om confirmatie, en de confirmerende partij verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verschaffen. Anderzijds kan het gebruik van dit soort "blanco" verzoeken om confirmatie resulteren in een

kleiner responspercentage omdat een extra inspanning wordt gevraagd van de confirmerende partijen.

- A6. Onder het vaststellen of verzoeken naar behoren zijn geadresseerd valt het toetsen van de geldigheid van sommige of alle adressen op verzoeken om confirmatie voordat deze verzonden worden.

Follow-up van verzoeken om confirmatie (Zie: Alinea 7(d))

- A7. De accountant kan een aanvullend verzoek om confirmatie versturen wanneer een reactie op een eerder verzoek niet binnen een redelijke tijd is ontvangen. De accountant kan bijvoorbeeld een aanvullend of een follow-up verzoek versturen nadat hij de juistheid zijn van het originele adres opnieuw heeft geverifieerd.

Het door het management weigeren van toestemming aan de accountant voor het verzenden van een verzoek om confirmatie

Redelijkheid van weigering door het management (Zie: Alinea 8(a))

- A8. Een weigering door het management om aan de accountant toestemming te geven voor het verzenden van een verzoek om confirmatie vormt een beperking in de controle-informatie die de accountant kan wensen te verkrijgen. Van de accountant wordt derhalve vereist om te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor deze beperking. Een veel voorkomende reden is het bestaan van een juridisch dispuut of een lopende onderhandeling met de beoogde confirmerende partij, waarvan de uitkomst kan worden beïnvloed door een ongelegen komend verzoek om confirmatie. Er wordt van de accountant vereist om te trachten controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen, vanwege het risico dat het management kan proberen de accountant toegang te weigeren tot controle-informatie die fraude of fouten kan onthullen.

Implicaties voor de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang (Zie: Alinea 8(b))

- A9. De accountant kan uit de evaluatie in alinea 8(b) de conclusie trekken dat het passend zou zijn om de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig Standaard 315¹⁵. Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om geen confirmaties te vragen onredelijk is, kan dit duiden op een risico van fraude dat evaluatie overeenkomstig Standaard 240¹⁶ vereist.

¹⁵ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 31.

¹⁶ Standaard 240, alinea 24.

Alternatieve controlewerkzaamheden (Zie: Alinea 8(c))

A10. De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen soortgelijk zijn aan de werkzaamheden die geschikt zijn voor het geval van uitblijven van een reactie, zoals beschreven wordt in de alinea's A18-A19 van deze Standaard. Dergelijke werkzaamheden zouden tevens rekening houden met de resultaten van de evaluatie van de accountant in alinea 8(b) van deze Standaard.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties*Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om confirmatie (Zie: Alinea 10)*

A11. Standaard 500 geeft aan dat zelfs wanneer controle-informatie wordt verkregen van bronnen van buiten de entiteit, er omstandigheden kunnen bestaan die van invloed zijn op de betrouwbaarheid ervan.¹⁷ Alle reacties brengen een zeker risico met zich mee van onderschepping, wijziging of fraude. Een dergelijk risico bestaat ongeacht of een reactie wordt verkregen op papier of via een elektronisch of ander medium. Factoren die kunnen wijzen op twijfel over de betrouwbaarheid van een reactie omvatten dat de reactie:

- Indirect door de accountant werd ontvangen; of
- Niet afkomstig leek te zijn van de oorspronkelijk beoogde confirmerende partij.

A12. Reacties die elektronisch worden ontvangen, bijvoorbeeld via fax of e-mail, brengen betrouwbaarheidsrisico's met zich mee omdat bewijs van herkomst en bevoegdheid van de confirmerende partij moeilijk vast te stellen kunnen zijn, en eventuele wijzigingen moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Een door de accountant en de confirmerende partij gehanteerd proces waarmee een beveiligde omgeving wordt gecreëerd voor elektronisch ontvangen reacties kan deze risico's vermindern. Indien de accountant zich ervan heeft vergewist dat een dergelijk proces veilig is en naar behoren wordt beheerst, wordt de betrouwbaarheid van dergelijke reacties vergroot. Een proces van elektronische confirmatie kan verschillende technieken voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie bevatten, bijvoorbeeld het gebruikmaken van encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.

A13. Indien een confirmerende partij een derde partij gebruikt om reacties op verzoeken om confirmatie te coördineren en te verstrekken, kan de accountant werkzaamheden uitvoeren om met de volgende risico's om te gaan:

¹⁷ Standaard 500, alinea A31.

- a. De reactie is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
- b. Een confirmerende partij is mogelijk niet geautoriseerd om reactie te geven; en
- c. De integriteit van de gegevensoverdracht kan zijn aangetast.

- A14. Op grond van Standaard 500 wordt van de accountant vereist om te bepalen of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van informatie om te worden gebruikt als controle-informatie.¹⁸ De accountant kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een reactie op een verzoek om confirmatie te verifiëren door contact op te nemen met de confirmerende partij. Wanneer een confirmerende partij bijvoorbeeld antwoordt door middel van e-mail, kan de accountant de confirmerende partij opbellen om vast te stellen of deze de reactie inderdaad heeft verzonden. Wanneer een reactie indirect aan de accountant is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de confirmerende partij de reactie ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de accountant), kan de accountant de confirmerende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren.
- A15. Op zich komt een mondeling reactie op een verzoek om confirmatie niet overeen met de definitie van een externe confirmatie, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijke reactie aan de accountant is. Na het verkrijgen van een mondeling reactie op een verzoek om confirmatie kan de accountant echter, afhankelijk van de omstandigheden, de confirmerende partij verzoeken om rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren. Indien een dergelijk reactie niet wordt ontvangen tracht de accountant overeenkomstig alinea 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in de mondelinge reactie te ondersteunen.
- A16. Een reactie op een verzoek om confirmatie kan beperkende bewoordingen bevatten met betrekking tot het gebruik ervan. Dergelijke beperkingen doen niet noodzakelijk afbreuk aan de betrouwbaarheid van de reactie als controle-informatie .

Onbetrouwbare reacties (Zie: Alinea 11)

- A17. Wanneer de accountant tot de conclusie komt dat een reactie onbetrouwbaar is, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig Standaard 315.¹⁹ Een onbetrouwbare reactie kan bijvoorbeeld wijzen op een fraude-risicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240.²⁰

¹⁸ Standaard 500, alinea 11.

¹⁹ Standaard 315, alinea 31.

²⁰ Standaard 240, alinea 24.

Uitblijven van reacties (Zie: Alinea 12)

- A18. Tot voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren behoren:
- Voor debiteurensaldi – het onderzoeken van specifieke latere kasontvangsten, verzend-documentatie, alsmede verkopen nabij het einde van de periode;
 - Voor crediteurensaldi – het onderzoeken van latere betalingen of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.
- A19. De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een uitblijven van een reactie op een verzoek om confirmatie kan wijzen op een niet eerder onderkend risico van een afwijking van materieel belang. In dergelijke situaties kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig Standaard 315²¹. Minder reacties dan vooraf verwacht op verzoeken om confirmatie, dan wel meer reacties dan vooraf verwacht, kunnen bijvoorbeeld wijzen op een eerder niet onderkend frauderisico dat evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240.²²

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve confirmatie nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie: Alinea 13)

- A20. In bepaalde omstandigheden kan de accountant een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen onderkennen waarvoor een reactie op een verzoek om positieve confirmatie nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dergelijke omstandigheden kunnen diegenen omvatten waar:
- De beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te bevestigen alleen buiten de entiteit beschikbaar is;
 - Specifieke frauderisicofactoren, zoals het risico van door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen, of het risico van samenspanning waarbij (een) medewerker(s) en/of het management betrokken zijn, de accountant ervan weerhouden te steunen op onderbouwende informatie van de entiteit.

²¹ Standaard 240, alinea 24.

²² Standaard 315, alinea 31.

Uitzonderingen (Zie: Alinea 14)

- A21. Uitzonderingen die zijn aangegeven in reacties op verzoeken om confirmatie kunnen wijzen op afwijkingen of potentiële afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer een afwijking wordt onderkend, wordt op grond van Standaard 240 van de accountant vereist om te evalueren of een dergelijke afwijking indicatief is voor fraude.²³ Uitzonderingen kunnen aanwijzingen vormen voor de kwaliteit van reacties van gelijksoortige confirmerende partijen of voor gelijksoortige rekeningen. Uitzonderingen kunnen tevens wijzen op een tekortkoming, of tekortkomingen, in de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot financiële verslaggeving.
- A22. Bepaalde uitzonderingen vormen geen afwijkingen. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat verschillen in reacties op verzoeken om confirmatie het gevolg zijn timing, waardering, dan wel administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe confirmaties.

Negatieve confirmaties

(Zie: Alinea 15)

- A23. Het achterwege blijven van het ontvangen van een reactie op een verzoek om negatieve confirmatie duidt er niet expliciet op dat de beoogde confirmerende partij het verzoek om confirmatie heeft ontvangen of dat hij de in het verzoek opgenomen informatie heeft geverifieerd op het accuraat zijn. Daarom levert het achterwege blijven van een reactie op een verzoek om negatieve confirmatie aanzienlijk minder overtuigende controle-informatie op dan een reactie op een verzoek om positieve confirmatie. Confirmerende partijen zijn waarschijnlijk eerder geneigd te reageren door aan te geven dat ze het niet eens zijn met een verzoek om confirmatie wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, en zij zullen in het omgekeerde geval waarschijnlijk minder geneigd zijn te reageren. Houders van depositorekeningen bij een bank zullen bijvoorbeeld eerder geneigd zijn te reageren wanneer zij vinden dat het saldo van hun rekening te laag is weergegeven in het verzoek om confirmatie, maar zullen minder geneigd zijn te reageren wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is weergegeven. Daarom kan het versturen van verzoeken om negatieve confirmatie naar houders van depositorekeningen bij een bank een nuttige procedure zijn bij het beoordelen of dergelijke saldi te laag kunnen zijn weergegeven, maar is het onwaarschijnlijk dat dit effectief is indien de accountant onderbouwende informatie tracht te verkrijgen met betrekking tot te hoge weergave.

²³ Standaard 240, alinea 35.

Het evalueren van de verkregen informatie

(Zie: Alinea 16)

- A24. Bij het evalueren van de uitkomsten van individuele verzoeken om externe confirmatie kan de accountant deze uitkomsten als volgt indelen:
- a. Een reactie door de geschikte confirmerende partij die duidt op instemming met de informatie in het verzoek om confirmatie, of die de verzochte informatie verstrekt zonder uitzondering;
 - b. Een reactie die wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
 - c. Een uitblijven van een reactie; of
 - d. Een reactie die een uitzondering bevat.
- A25. De evaluatie van de accountant kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de accountant kan hebben uitgevoerd, voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het concluderen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen of dat verdere controle-informatie benodigd is zoals vereist op grond van Standaard 330.²⁴

²⁴ Standaard 330, alinea's 26-27.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 13
Controlewerkzaamheden	5 - 9
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	10 - 13
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A9
Controlewerkzaamheden	A1 - A7
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	A8 - A9
<i>Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de beginsaldi bij een initiële controleopdracht. De beginsaldi bevatten in aanvulling op de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die toelichting vereisen die aan het begin van de verslagperiode bestonden, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen. Als de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen financiële informatie bevatten, zijn de vereisten en leidraden in Standaard 710¹ tevens van toepassing. Standaard 300² bevat aanvullende vereisten en leidraden omtrent activiteiten voorafgaand aan de aanvang van een initiële controle.

Ingangsdatum

2. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

3. Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is het doel van de accountant met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
 - a. Beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en
 - b. Passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergegeven in de beginsaldi 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 passende wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

¹ Standaard 710, "Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten".

² Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Definities

4. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- a. *Initiële controleopdracht* – Een opdracht waarbij:
 - (i) De financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
 - (ii) De financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant.
 - b. *Beginsaldi* – Die rekeningssaldi die bestaan aan het begin van een verslagperiode. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en zijn een weergave van de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperioden en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi bevatten tevens aangelegenheden die toelichting vereisen, die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen;
 - c. *Voorgaande accountant* – De accountant van een ander auditkantoor, die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die is vervangen door de huidige accountant.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

- 5. De accountant dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de daarop betrekking hebbende controleverklaring van de voorgaande accountant, voor zover deze bestaat, te lezen voor informatie die relevant is voor de beginsaldi met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- 6. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie: Alinea A1-A2)
 - a. Vast te stellen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze zijn overgenomen in de lopende verslagperiode of, voor zover passend, zijn aangepast;

- b. Vast te stellen of de beginsaldi een weergave zijn van de toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en
 - c. Eén of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie: Alinea A3-A7)
 - (i) Ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar werden gecontroleerd, het beoordelen van de werkdocumenten van de voorgaande accountant teneinde controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi te verkrijgen;
 - (ii) Het evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
 - (iii) Het uitvoeren van specifieke controlewerkzaamheden om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.
7. Indien de accountant controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de beginsaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie geschikt zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Indien de accountant concludeert dat dergelijke afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode voorkomen, dient de accountant deze afwijkingen, overeenkomstig Standaard 450, te communiceren aan degenen op het juiste managementniveau, alsmede aan degenen belast met governance⁴.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

8. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de beginsaldi verwerkte grondslagen voor 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 accountant

9. Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant werden gecontroleerd, en het oordeel werd aangepast, dient de accountant het effect van de aangelegenheid die de aanleiding vormde voor deze aanpassing te

⁴ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen".

evalueren wanneer hij, overeenkomstig Standaard 315, de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat⁵.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi

10. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi, dient de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, in voorkomend geval overeenkomstig Standaard 705⁶. (Zie: Alinea A8)
11. Indien de accountant concludeert dat de beginsaldi 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 accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, in voorkomend geval, overeenkomstig Standaard 705.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

12. Indien de accountant concludeert dat:
 - a. De grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode niet op consistente wijze zijn toegepast met betrekking tot beginsaldi 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 is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze is gepresenteerd of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving,

dient de accountant in voorkomend geval, overeenkomstig Standaard 705, een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant

13. Indien het oordeel van de voorgaande accountant over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van

⁵ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

⁶ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710. (Zie: Alinea A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie: Alinea 6)

- A1. In de publieke sector kunnen er beperkingen op grond van wet- of regelgeving van toepassing zijn op de informatie die de accountant kan verkrijgen van een voorgaande accountant. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet benoemde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer, of ander op afdoende wijze gekwalificeerd persoon die is benoemd namens de voorzitter van de Rekenkamer) wordt geprivatiseerd, kan de mate van toegankelijkheid van de werkdocumenten of van de andere informatie die een voorgaande accountant aan de nieuw benoemde accountant in de private sector kan verstrekken, worden beperkt door wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding. In situaties waar dergelijke communicatie beperkt is, kan het nodig zijn dat de controle-informatie op een andere wijze wordt verkregen en dat, indien voldoende en geschikte controle-informatie niet kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de accountant in overweging worden genomen.
- A2. Indien de op grond van de wet benoemde accountant 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 accountant hiervoor een ander auditkantoor aanstelt dan het kantoor dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de voorgaande verslagperiode controleerde, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van accountants voor de op grond van de wet benoemde accountant. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht echter als een initiële controleopdracht worden beschouwd vanuit het gezichtspunt van de accountant uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden, en is daarom deze Standaard van toepassing.

Beginsaldi (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 beginsaldi hangt 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 beginsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
- De vraag of de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande accountant werd aangepast.

- A4. Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant werden gecontroleerd, is de accountant mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi door de werkdocumenten van de voorgaande accountant te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft hangt af van de deskundigheid en onafhankelijkheid van de voorgaande accountant.
- A5. Relevante ethische en professionele voorschriften vormen een leidraad voor de huidige accountant bij de communicaties met de voorgaande accountant.
- A6. Over vlottende activa en passiva kan bepaalde controle-informatie worden verkregen als onderdeel van het uitvoeren van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. De ontvangsten (betalingen) gedurende de lopende verslagperiode met betrekking tot de vorderingen (crediteuren) gedurende de huidige verslagperiode zullen bijvoorbeeld bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van 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 kunnen aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en kan (kunnen) één of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen:
- Het observeren van een actuele fysieke voorraadopname in de loop van de verslagperiode en reconciliatie 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 voorraadeenheden;
 - Het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de bruto-winstmarge en periodeafgrenzing.
- A7. Voor 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 onderzoeken van de administratie en andere aan de beginsaldi ten grondslag liggende informatie. In sommige gevallen

kan de accountant bepaalde controle-informatie met betrekking tot beginsaldi verkrijgen uit confirmatie van derde partijen, bijvoorbeeld voor schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen dient de accountant mogelijk aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi (Zie: Alinea 10)

- A8. Standaard 705 stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring als het oordeel van de accountant wordt aangepast. Het feit dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi 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 is verboden, een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, in voorkomend geval, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, voor zover relevant, de kasstromen, en een niet aangepast oordeel met betrekking tot de financiële positie.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant (Zie: Alinea 13)

- A9. In sommige gevallen kan een aanpassing van het oordeel van de voorgaande accountant niet relevant en niet van materieel belang zijn voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval als er in de voorgaande verslagperiode een beperking in de reikwijdte van de controle was opgelegd, maar de aangelegenheid die voor die beperking de aanleiding vormde is opgelost in de lopende verslagperiode.

Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel

(Zie: Alinea A8)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar HRA deel

3

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definitie</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 7
Gegevensgerichte cijferanalyses	5
Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een slotconclusie	6
Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses	7
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A21
Definitie van cijferanalyses	A1 - A3
Gegevensgerichte cijferanalyses	A4 - A16
Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een slotconclusie	A17 - A19
Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses	A20 - A21

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden ("gegevensgerichte cijferanalyses"). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om cijferanalyses uit te voeren aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de financiële overzichten. Standaard 315¹ behandelt het gebruikmaken van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. Standaard 330 omvat vereisten en leidraden inzake de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten².

Ingangsdatum

2. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

3. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruiken van gegevensgerichte cijferanalyses; en
 - b. Het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.

Definitie

4. In het kader van de Standaarden heeft de term "cijferanalyses" de betekenis van evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Cijferanalyses omvatten tevens het benodigde onderzoek van onderkende fluc-

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 6(b).

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's", alinea's 6 en 18.

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

tuaties of van relaties die inconsistent zijn met andere informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt. (Zie: Alinea A1-A3)

Vereisten

Gegevensgerichte cijferanalyses

5. Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330⁴, dient de accountant. (Zie: Alinea A4-A5)
 - a. De geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang en met detailcontroles, voor zover aanwezig, voor deze beweringen; (Zie: Alinea A6-A11)
 - b. De betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde bedragen of ratio's wordt ontwikkeld, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; (Zie: Alinea A12-A14)
 - c. Een verwachting van vastgelegde bedragen of ratio's te ontwikkelen, alsmede te evalueren of de verwachting voldoende precies is om een afwijking te onderkennen die, individueel of wanneer geaggregeerd met andere afwijkingen, er de oorzaak van kan zijn dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Zie: Alinea A15)
 - d. De omvang van een eventueel verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarde te bepalen dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van alinea 7. (Zie: Alinea A16)

Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een slotconclusie

6. De accountant dient cijferanalyses op te zetten en uit te voeren aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. (Zie: Alinea A17-A19)

⁴ Standaard 330, alinea 18.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

7. Indien cijferanalyses die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:
 - a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en het verkrijgen van geschikte controle-informatie die relevant is voor de antwoorden van het management; en
 - b. Het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden voor zover noodzakelijk in de omstandigheden. (Zie: Alinea A20-A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van cijferanalyses

(Zie: Alinea 4)

- A1. Cijferanalyses omvatten het beschouwen van vergelijkingen van de financiële informatie van de entiteit bijvoorbeeld met:
 - Vergelijkbare informatie voor voorgaande verslagperioden;
 - Verwachte resultaten door de entiteit, zoals budgetten of prognoses, dan wel verwachtingen van de accountant, zoals een schatting van de afschrijving;
 - Gelijksortige informatie uit de sector, zoals een vergelijking van de ratio van de verkopen ten opzichte van de vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang binnen dezelfde sector.

- A2. Cijferanalyse omvat tevens het beschouwen van verbanden, bijvoorbeeld:
 - Tussen elementen van financiële informatie waarvan wordt verwacht dat zij voldoen aan een voorspelbaar patroon op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomarge percentages;
 - Tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.

- A3. Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden variëren van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van complexe analyses waarbij gebruik wordt gemaakt van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, componenten en individuele elementen van de informatie.

Gegevensgerichte cijferanalyses

(Zie: Alinea 5)

- A4. De gegevensgerichte werkzaamheden van de accountant op het niveau van beweringen kunnen detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide zijn. De beslissing over welke controlewerkzaamheden worden uitgevoerd, met inbegrip van de vraag of van gegevensgerichte cijferanalyses wordt gebruik gemaakt, is gebaseerd op de oordeelsvorming van de accountant over de verwachte effectiviteit en efficiency van de beschikbare controlewerkzaamheden gericht op het terugbrengen van het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau.
- A5. De accountant kan verzoeken om inlichtingen bij het management met betrekking tot de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van informatie die benodigd is om gegevensgerichte cijferanalyses toe te passen, alsmede om de resultaten van door de entiteit eventueel uitgevoerde cijferanalyses. Het kan doeltreffend zijn om gebruik te maken van de door het management opgestelde analytische gegevens, op voorwaarde dat de accountant zich ervan heeft vergewist dat dergelijke gegevens op correcte wijze zijn opgesteld.

Geschiktheid van bijzondere cijferanalyses voor gegeven beweringen (Zie: Alinea 5(a))

- A6. Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen beter toepasbaar op grote volumes van transacties die voorspelbaar neigen te zijn in de tijd. Het toepassen van geplande cijferanalyses is gebaseerd op de verwachting dat relaties tussen gegevens bestaan en blijven bestaan in de afwezigheid van bekende condities van het tegenovergestelde. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de beoordeling door de accountant van hoe effectief deze zal zijn bij het detecteren van een afwijking die, individueel of wanneer geaggregeerd met andere afwijkingen, er de oorzaak van kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
- A7. In sommige gevallen kan zelfs een ongeavanceerd voorspellend model doeltreffend zijn als cijferanalyse. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant, in het geval een entiteit een bekend aantal werknemers met een vaste vergoeding gedurende de verslagperiode heeft, deze gegevens gebruikt om de totale loon- en salariskosten voor de verslagperiode te schatten met een hoge mate van precisie, waarbij controle-informatie wordt verschaft voor een significant element in de financiële overzichten, alsmede de noodzaak om detailcontroles op de lonen en salariskosten uit te voeren

wordt gereduceerd. Het gebruik van breed erkende handelsratio's (zoals winstmarges voor verschillende soorten van entiteiten in de detailhandel) kan vaak op effectieve wijze worden gebruikt bij gegevensgerichte cijferanalyses teneinde informatie te verschaffen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen ondersteunt.

- A8. Verschillende soorten van cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van zekerheid. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld het voorspellen van de totale huurinkomsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, waarbij de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand in aanmerking worden genomen, kan aannemelijke controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailcontroles wegnemen, op voorwaarde dat de elementen op passende wijze worden geverifieerd. Daarentegen kunnen de berekening en vergelijking van brutomarge percentages als middel ter confirmatie van een opbrengstcijfer minder aannemelijke controle-informatie, doch bruikbare bevestigende informatie verschaffen indien dit wordt gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden.
- A9. De bepaling van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de bewering en de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang. Als bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het verwerken van verkooporders tekortschieten, kan de accountant meer steunen op detailcontroles in plaats van op gegevensgerichte cijferanalyses voor beweringen die op vorderingen betrekking hebben.
- A10. Bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen tevens als geschikt worden beschouwd in het geval detailcontroles worden uitgevoerd op dezelfde bewering. Zo is het mogelijk dat de accountant bijvoorbeeld, in het geval controle-informatie wordt verkregen in verband met de bewering over waardering voor rekeningsaldi van vorderingen, cijferanalyses toepast op ouderdom van de vorderingen in aanvulling op het uitvoeren van detailcontroles op ontvangsten na de einddatum van de verslagperiode, teneinde de incasseerbaarheid van de vorderingen te bepalen.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A11. De relaties tussen individuele elementen van financiële overzichten die in algemeen traditioneel in de controle van bedrijven in overweging worden genomen zijn mogelijk niet altijd relevant bij de controle van overheden of van andere bedrijven in de publieke sector; zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat in entiteiten in de publieke sector er weinig direct verband bestaat tussen opbrengsten en uitgaven. Bovendien is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven met betrekking tot de verkrijging van activa niet geactiveerd zijn, geen verband bestaat tussen bijvoorbeeld uitgaven met betrekking tot voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde waarde van deze activa. Tevens kunnen gegevens of statistische gegevens op sectorniveau voor vergelijkingsdoeleinden niet beschikbaar zijn in de publieke sector. Andere relaties kunnen

echter relevant zijn, bijvoorbeeld variaties in de kilometerkostprijs van wegeaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

De betrouwbaarheid van de gegevens (Zie: Alinea 5(b))

- A12. De betrouwbaarheid van gegevens wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan en is afhankelijk van de omstandigheden waaronder deze is verkregen. Dienovereenkomstig is het volgende relevant bij het bepalen of gegevens betrouwbaar zijn voor de doeleinden van het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses:
- a. Bron van de beschikbare informatie. Zo kan bijvoorbeeld informatie betrouwbaarder zijn wanneer die is verkregen van onafhankelijke bronnen van buiten de entiteit⁵;
 - b. Vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo moeten sectorbrede gegevens mogelijkwerwijze worden aangevuld teneinde vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
 - c. Aard en relevantie van de beschikbare informatie. Bijvoorbeeld de vraag of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel te bereiken doelen; en
 - d. Interne beheersingsmaatregelen betreffende het opstellen van de informatie die zijn opgezet om de volledigheid, het accuraat zijn en de geldigheid daarvan zeker te stellen. Bijvoorbeeld: interne beheersingsmaatregelen betreffende het opstellen, beoordelen en onderhouden van budgetten.
- A13. De accountant kan in overweging nemen om de werking van interne beheersingsmaatregelen, indien bestaand, te toetsen betreffende het door de entiteit opstellen van informatie die door de accountant wordt gebruikt bij het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses die inspelen op ingeschatte risico's. In het geval dergelijke interne beheersingsmaatregelen doeltreffend zijn, heeft de accountant over het algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom in de resultaten van cijferanalyses. De werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in samenhang met andere toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen. Zo kan een entiteit bijvoorbeeld, bij het vaststellen van interne beheersingsmaatregelen betreffende het verwerken van verkoopfacturen, interne beheersingsmaatregelen opnemen betreffende het vastleggen van de verkoop van eenheden. In deze omstandigheden kan de accountant de werking van interne beheersingsmaatregelen toetsen betreffende de vastlegging van verkopen van eenheden in samenhang met toetsingen van de werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende de verwerking van verkoopfacturen. Als alternatief kan de accountant overwegen of de informatie onderworpen was aan detailcontroles. Standaard 500 stelt vereisten

⁵ Standaard 500, "Controle-informatie", alinea A31.

vast en geeft leidraden bij het bepalen van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op de ten behoeve van gegevensgerichte cijferanalyses te gebruiken informatie⁶.

- A14. De aangelegenheden die in de alinea's A12(a)-A12(d) werden besproken zijn relevant, ongeacht de vraag of de accountant gegevensgerichte cijferanalyses uitvoert op de financiële overzichten van de entiteit aan het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum en van plan is gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren voor de resterende periode. Standaard 330 stelt vereisten vast en geeft leidraden over gegevensgerichte werkzaamheden die op een tussentijdse datum worden uitgevoerd⁷.

Evaluatie of de verwachting voldoende nauwkeurig is (Zie: Alinea 5(c))

- A15. Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant van de vraag of de verwachting op voldoende nauwkeurige wijze kan worden ontwikkeld om een afwijking van materieel belang te onderkennen die, wanneer die wordt geaggregeerd met andere afwijkingen, ervan de oorzaak kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, omvatten:
- De precisie waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant een grotere consistentie verwacht bij het vergelijken van brutowinstmarges tussen de ene en een andere periode dan bij het vergelijken van discretionaire uitgaven, zoals onderzoek of reclame;
 - De mate waarin informatie kan worden gededaggregeerd. Zo kunnen bijvoorbeeld gegevensgerichte cijferanalyses meer doeltreffend zijn wanneer deze worden toegepast op financiële informatie voor individuele secties van een onderneming dan wel op financiële overzichten van componenten van een gediversifieerde entiteit, dan wanneer deze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;
 - De beschikbaarheid van de informatie, zowel financiële als niet-financiële. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant overweegt of financiële informatie, zoals budgetten of prognoses, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar zijn om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de accountant tevens de betrouwbaarheid van de informatie in overweging nemen zoals besproken in de alinea's A12 en A13 hierboven.

⁶ Standaard 500, alinea 10.

⁷ Standaard 330, alinea 22-23

Verskil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden dat aanvaardbaar is (Zie: Alinea 5(d))

A16. Het door de accountant bepalen van het verschil met de verwachting dat kan worden aanvaard zonder verder onderzoek wordt beïnvloed door de materialiteit⁸ en de consistentie met het gewenste niveau van zekerheid, rekening houdend met de mogelijkheid dat een afwijking, individueel of in het geval deze wordt geaggregeerd met andere afwijkingen, er de oorzaak van kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Standaard 330 vereist van de accountant om meer aannemelijke controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat⁹. Dienovereenkomstig vermindert het bedrag aan verschil dat zonder onderzoek als aanvaardbaar wordt beschouwd, naarmate het ingeschatte risico hoger wordt, teneinde het gewenste niveau van aannemelijke controle-informatie te bereiken¹⁰.

Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een slotconclusie

(Zie: Alinea 6)

A17. De conclusies getrokken uit de resultaten van de overeenkomstig alinea 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld om conclusies te bevestigen die gedurende de controle van individuele componenten of van elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Dit vormt een hulpmiddel voor de accountant om redelijke conclusies te trekken om daarop zijn oordeel te baseren.

A18. De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een voorheen niet in aanmerking genomen risico van een afwijking van materieel belang onderkennen. In dergelijke omstandigheden vereist Standaard 315 van de accountant om zijn inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien en om de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen¹¹.

A19. De overeenkomstig alinea 6 uitgevoerde cijferanalyses kunnen gelijksoortig zijn aan die werkzaamheden die als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

(Zie: Alinea 7)

A20. Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden kan worden verkregen door deze antwoorden te evalueren, rekening houdend met het inzicht van de accountant

⁸ Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle", alinea A13.

⁹ Standaard 330, alinea 7(b).

¹⁰ Standaard 330, alinea A19.

¹¹ Standaard 315, alinea 31.

in de entiteit en haar omgeving, en met andere controle-informatie die in de loop van de controle werd verkregen.

- A21. De noodzaak om andere controlewerkzaamheden uit te voeren kan ontstaan bijvoorbeeld wanneer het management niet in staat is een uitleg te verstrekken, of wanneer de uitleg, samen met de verkregen controle-informatie die relevant is voor het antwoord van het management, niet als adequaat wordt beschouwd.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 15
Steekproefopzet, -omvang en selectie van eenheden ter toetsing	6 - 8
Uitvoering van controlewerkzaamheden	9 - 11
Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen	12 - 13
Projectie van afwijkingen	14
Het evalueren van steekproefresultaten	15
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A23
Definities	A1 - A3
Steekproefopzet, omvang en selectie van eenheden ter toetsing	A4 - A13
Uitvoering van controlewerkzaamheden	A14 - A16
Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen	A17
Projectie van afwijkingen	A18 - A20
Evaluatie van steekproefresultaten	A21 - A23
<i>Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden</i>	

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden

Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden

Bijlage 4: Methoden voor het trekken van een steekproef

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard is van toepassing als de accountant de beslissing heeft genomen om steekproeven te gebruiken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden. Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van statistische en niet-statistische steekproeven bij het opzetten en het trekken van de steekproef, bij het uitvoeren van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles, alsmede bij het evalueren van de steekproefresultaten.
2. Deze Standaard is een aanvulling op Standaard 500,¹ die de verantwoordelijkheid van de accountant behandelt om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop zijn oordeel te baseren. Standaard 500 geeft leidraden aangaande de middelen die beschikbaar zijn voor de accountant om eenheden te selecteren voor toetsingsdoeleinden, waarvan het gebruiken van steekproeven bij de controle er een van is.

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ².

Doelstelling

4. Het doel van de accountant bij het gebruiken van steekproeven bij een controle is het zich verschaffen van een redelijke basis om tot conclusies te komen over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

Definities

5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Het gebruiken van steekproeven bij een controle (of het gebruiken van steekproeven)* – Het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de eenheden binnen een populatie met relevantie voor de controle zodanig dat alle steekproefeenheden een kans hebben om geselecteerd te worden hetgeen de accountant in staat stelt om zich

¹ Standaard 500, "Controle-Informatie".

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- een redelijke basis te verschaffen voor het komen tot conclusies over de populatie als geheel;
- b. *Populatie* – Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen;
 - c. *Sampling risk* – Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Sampling risk kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden:
 - (i) Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of in geval van een detailcontrole: dat een afwijking van materieel belang niet bestaat terwijl deze feitelijk wel bestaat. De accountant dient in eerste instantie alert te zijn op dit soort van foutieve conclusies, omdat het de effectiviteit van de controle beïnvloedt en omdat het waarschijnlijker is dat deze leiden tot een niet passend controleoordeel;
 - (ii) Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn; of bij een detailcontrole: dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze feitelijk niet bestaat. Dit soort van foutieve conclusies beïnvloedt de efficiency van de controle, aangezien dit doorgaans leidt tot additionele werkzaamheden om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.
 - d. *Non-sampling risk* – Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt op grond van redenen die geen verband houden met sampling risk; (Zie: Alinea A1)
 - e. *A-typische fout* – Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie;
 - f. *Steekproefeenheid* – De individuele eenheden waaruit een populatie bestaat; (Zie: Alinea A2)
 - g. *Statistische steekproef* – Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
 - (i) A-selecte trekking van de steekproefeenheden; en
 - (ii) Het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij het evalueren van de steekproefresultaten, met inbegrip van het bepalen van het sampling risk.

Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (i) en (ii) voldoet wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd;
 - h. *Stratificatie* – Het proces van opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden vormen met gelijksoortige eigenschappen (meestal geldeenheden);
 - i. *Toelaatbare afwijking* – Een bedrag dat door de accountant is vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat het door de accountant vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie; (Zie: Alinea A3)

- j. *Toelaatbare mate van deviatie* – De mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures die de accountant heeft vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

Vereisten

Steekproefopzet, -omvang en selectie van eenheden ter toetsing

6. Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant rekening te houden met het doel van de controlemaatregel en met de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken. (Zie: Alinea A4-A9)
7. De accountant dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het *sampling risk* tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. (Zie: Alinea A10-A11)
8. De accountant dient eenheden voor de steekproef op zodanige wijze te selecteren dat elke steekprofeenheid in de populatie een kans maakt om te worden geselecteerd. (Zie: Alinea A12-A13)

Uitvoering van controlewerkzaamheden

9. De accountant dient met betrekking tot elk geselecteerd item controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.
10. Indien de controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item dient de accountant deze werkzaamheid op een vervangende eenheid uit te voeren. (Zie: Alinea A14)
11. Indien de accountant niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd item, dient de accountant die eenheid bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en bij detailcontroles als een afwijking. (Zie: Alinea A15-A16)

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

12. De accountant dient de aard en oorzaak van alle onderkende deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten daarvan op het doel van de controlemaatregel en op andere deelgebieden van de controle te evalueren. (Zie: Alinea A17)

13. In het zeer zeldzame geval dat de accountant een in een steekproef ontdekte deviatie of een ontdekte afwijking als een a-typische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijke afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door het uitvoeren van additionele controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

Projectie van afwijkingen

14. Voor detailcontroles dient de accountant de in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie. (Zie: Alinea A18-A20)

Het evalueren van steekproefresultaten

15. De accountant dient te evalueren:
- De resultaten van de steekproef; en (Zie: Alinea A21-A22)
 - De vraag of het bij de controle gebruikmaken van steekproeven een redelijke basis heeft verschaft om te komen tot conclusies over de populatie die is getoetst. (Zie: Alinea A23)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Non-sampling risk (Zie: Alinea 5(d))

- A1. Voorbeelden van non-sampling risk zijn onder meer: het gebruikmaken van niet passende controlewerkzaamheden of de verkeerde interpretatie van controle-informatie, alsmede het falen om een afwijking of deviatie te onderkennen.

Steekprofeenheid (Zie: Alinea 5 (f))

- A2. De steekprofeenheden kunnen bestaan uit fysieke eenheden (zoals cheques op borderellen, creditboekingen op dagafschriften van banken, verkoopfacturen of debiteurensaldi) dan wel uit geldeenheden.

Toelaatbare afwijking (Zie: Alinea 5(i))

- A3. Bij het opzetten van een steekproef bepaalt de accountant de toelaatbare afwijking om in te spelen op het risico dat het totaal van afwijkingen die individueel niet van materieel belang zijn er toe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, alsmede om te zorgen voor een marge voor mogelijk niet ontdekte afwijkingen. De toelaatbare afwijking is het toepassen van de uitvoeringsmaterialiteit zoals gedefinieerd in Standaard 320³ met betrekking tot een bepaalde steekproefprocedure. De toelaatbare fout kan gelijk zijn aan of lager dan het niveau van de uitvoeringsmaterialiteit.

Steekproefopzet, omvang en selectie van eenheden ter toetsing

Steekproefopzet (Zie: Alinea 6)

- A4. Het gebruiken van steekproeven bij een controle stelt de accountant in staat controle-informatie over een bepaald kenmerk van de geselecteerde eenheden te verkrijgen en te evalueren, gericht op het vormen of assisteren bij het vormen van een conclusie over de populatie, waaruit de steekproef is getrokken is. Dit kan worden toegepast met gebruikmaking van hetzij een non-statistische, hetzij een statistische steekproef methode.
- A5. Bij het opzetten van een steekproef beschouwt de accountant zowel het specifiek te bereiken doel als de combinatie van controlewerkzaamheden waarmee dat doel het beste kan worden bereikt. Het beschouwen van de aard van de gezochte controle-informatie of van de mogelijke omstandigheden leidend tot mogelijke deviaties of afwijkingen, dan wel van andere kenmerken met betrekking tot die controle-informatie, vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het definiëren van wat een deviatie dan wel een afwijking vormt alsmede bij het bepalen van de populatie voor (het trekken van) de steekproef. Bij uitvoeren van de vereiste in alinea 10 van Standaard 500, tijdens het uitvoeren van steekproeven bij een controle, verricht de accountant controlewerkzaamheden met als doel om de onderbouwende informatie te verkrijgen dat de populatie waaruit de steekproef wordt getrokken volledig is.
- A6. Het beschouwen door de accountant van het doel van de controlemaatregel zoals vereist op grond van alinea 6, bestaat onder meer uit een goed begrip van hetgeen een deviatie dan wel een afwijking vormt, zodat alle en alleen die omstandigheden die relevant zijn voor het doel van de controlemaatregel, bij de evaluatie van deviaties of bij de projectie van afwijkingen in aanmerking worden genomen. Zo worden bijvoorbeeld in een detailcontrole met betrekking tot het bestaan van vorderingen, zoals een confirmatie, betalingen die door de debiteur gedaan zijn vóór de datum van confirmatie maar die kort na die datum door de cliënt zijn ontvangen, niet als

³ Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle", alinea 9.

een afwijking beschouwd. Evenmin heeft het onder een verkeerde post boeken binnen de debiteurenadministratie een effect op het saldo van de vorderingen als geheel. Het kan derhalve niet passend zijn om dit als een afwijking aan te merken bij de evaluatie van de steekproefresultaten van deze specifieke controlemaatregel, zelfs al kan het een belangrijk effect hebben op andere deelgebieden van de controle, zoals op de inschatting van het risico van fraude, dan wel op de inschatting van het adequaat zijn van de voorziening voor dubieuze vorderingen.

- A7. Bij het beschouwen van de kenmerken van een populatie, met het doel om toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te voeren, maakt de accountant een inschatting van de verwachte mate van deviatie op basis van zijn inzicht in de relevante interne beheersingsmaatregelen of op basis van een onderzoek van een klein aantal eenheden die uit de populatie geselecteerd zijn. Deze inschatting wordt gemaakt om een steekproef op te zetten en de steekproefomvang te bepalen. Bijvoorbeeld indien de verwachte mate van deviatie onaanvaardbaar hoog is, zal de accountant gewoonlijk besluiten om geen toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te voeren. Op gelijksoortige wijze maakt de accountant, bij detailcontroles, een inschatting van de verwachte afwijkingen in de populatie. Indien de verwachte afwijking hoog is, is het mogelijk dat een onderzoek van 100% van de populatie of een steekproef van een grote omvang geschikt is bij het uitvoeren van detailcontroles.
- A8. Bij het in overweging nemen van de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken is het mogelijk dat de accountant bepaalt dat een stratificatie van deze populatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is. Bijlage 1 gaat dieper in op de stratificatie en op de selectie op basis van gewogen waarden
- A9. Het besluit om een statistische dan wel een niet-statistische steekproefmethode te gebruiken is een kwestie van door de accountant toe te passen oordeelsvorming. De steekproefomvang is echter geen geldig criterium om een onderscheid te maken tussen een statistische en een niet-statistische aanpak.

Omvang van de steekproef (Zie: Alinea 7)

- A10. Het niveau van sampling risk dat de accountant bereid is te aanvaarden beïnvloedt de vereiste steekproefomvang. Hoe lager het risico is dat de accountant bereid is te aanvaarden, des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
- A11. De steekproefomvang kan worden bepaald door middel van een op statistische criteria gebaseerde formule of door de toepassing van professionele oordeelsvorming. In de bijlagen 2 en 3 worden de invloeden aangegeven die verschillende factoren normaal gesproken hebben op het bepalen van de steekproefomvang. Indien de omstandigheden gelijksoortig zijn, is de invloed op de steekproefomvang van factoren zoals die onderkend zijn in de bijlagen 2 en 3 eveneens gelijksoortig, ongeacht het feit of voor een statistische dan wel voor een niet-statistische aanpak wordt gekozen.

Selectie van eenheden ter toetsing (Zie: Alinea 8)

- A12. Bij het gebruiken van een statistische steekproef bij een controle worden steekprofeenheden op zodanige wijze geselecteerd dat elke steekprofeenheid in de populatie een bekende kans heeft om te worden geselecteerd. Bij een niet-statistische steekproef wordt oordeelsvorming toegepast om steekprofeenheden te selecteren. Omdat het doel van een steekproef bestaat uit het aan de accountant verschaffen van een redelijke basis om conclusies te trekken over de populatie waaruit de steekproef is getrokken, is het belangrijk dat de accountant een representatieve steekproef trekt, zodat elke oneigenlijke beïnvloeding wordt vermeden, door te kiezen voor steekprofeenheden die kenmerken hebben die typerend zijn voor de populatie.
- A13. De belangrijkste methoden om eenheden te selecteren zijn het gebruikmaken van een a-selectie trekking, de systematische selectie en de willekeurige selectie. Elk van deze methoden wordt besproken in bijlage 4.

Uitvoering van controlewerkzaamheden

(Zie: Alinea 10 - 11)

- A14. Een voorbeeld van een geval waarbij het noodzakelijk is de werkzaamheid uit te voeren op een vervangend item is de situatie waarbij een nietig verklaarde cheque wordt geselecteerd in het kader van een toetsing van informatie die autorisatie voor betaling aantoont. Als de accountant zich ervan heeft vergewist dat de cheque op correcte wijze ongeldig is gemaakt, zodat dit geen deviatie vormt, wordt een op passende wijze gekozen vervangend exemplaar onderzocht.
- A15. Een voorbeeld van een geval waarbij de accountant niet in staat is de opgezette controlewerkzaamheden op een geselecteerd item toe te passen is de situatie waarbij de documentatie die op die eenheid betrekking heeft verloren is gegaan.
- A16. Een voorbeeld van een geschikte alternatieve werkzaamheid, in het geval dat geen enkele reactie is ontvangen op een positief verzoek tot confirmatie, zou kunnen zijn het onderzoeken van de latere kasontvangsten in combinatie met de onderbouwende informatie die betrekking heeft op de herkomst daarvan en met de eenheden die zij beogen te vereffenen.

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

(Zie: Alinea 12)

- A17. Bij het analyseren van de onderkende deviaties en afwijkingen kan het de accountant opvallen dat vele daarvan een bepaald gemeenschappelijk kenmerk hebben, bijvoorbeeld een soort transactie, locatie, productlijn of tijdperiode. In dergelijke omstandigheden kan de accountant

besluiten om alle eenheden van de populatie die het gemeenschappelijke kenmerk hebben op te sporen en de controlewerkzaamheden ten aanzien van deze eenheden uit te breiden. Bovendien kunnen dergelijke deviaties en afwijkingen opzettelijk zijn en kunnen zij een aanwijzing vormen voor het mogelijke bestaan van fraude.

Projectie van afwijkingen

(Zie: Alinea 14)

- A18. De accountant is ertoe gehouden om de afwijkingen te projecteren op de populatie om een globaal beeld te krijgen van de omvang van afwijkingen, maar deze projectie kan mogelijk niet voldoende zijn om het te boeken bedrag ter correctie van die afwijking te bepalen.
- A19. Wanneer is bepaald dat een afwijking als een a-typische fout wordt aangemerkt, kan zij worden uitgesloten van de afwijkingen die op de populatie worden geprojecteerd. Het zal evenwel nodig zijn om met het gevolg van een dergelijke afwijking, indien deze niet werd gecorrigeerd, rekening te houden, in aanvulling op de projectie van afwijkingen die niet als a-typische fouten werden aangemerkt.
- A20. Bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen is geen expliciete projectie van deviaties noodzakelijk aangezien de mate van deviatie in de steekproef tevens de mate van deviatie is zoals dit geprojecteerd werd op de populatie als geheel. Standaard 330⁴ geeft leidraden voor de gevallen waarbij deviaties worden ontdekt in de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen.

Evaluatie van steekproefresultaten

(Zie: Alinea 15)

- A21. Bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen kan een onvoorziene hoge mate van deviatie leiden tot een verhoging van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang, tenzij verdere controle-informatie wordt verkregen die de oorspronkelijke inschatting onderbouwt. Bij detailcontroles kan een onverwacht hoge afwijking in een steekproef de accountant tot de overtuiging brengen dat een transactiestroom of een rekeningsaldo een afwijking van materieel belang bevat, bij gebrek aan aanvullende controle-informatie dat er geen afwijking van materieel belang bestaat.
- A22. In geval van detailcontroles vormt voor de accountant de som van de geprojecteerde afwijkingen en de a-typische fout, voor zover laatstgenoemde bestaat, de beste schatting van de afwijking in de

⁴ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's", alinea 17.

populatie. Als de som van de geprojecteerde afwijkingen en de a-typische fout, voor zover deze bestaat, de toelaatbare afwijking overschrijdt, biedt de steekproef geen redelijke basis om conclusies te kunnen trekken over de populatie die is getoetst. Hoe kleiner het verschil is tussen de som van de geprojecteerde afwijkingen en de a-typische fout, voor zover deze bestaat, enerzijds en de toelaatbare afwijking anderzijds, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de werkelijke afwijkingen die in de populatie begrepen zijn de toelaatbare afwijking overschrijden. Ook als de geprojecteerde afwijking groter is dan de door de accountant verwachte afwijking die is gebruikt om de steekproefomvang te bepalen, kan de accountant tot de conclusie komen dat er een onaanvaardbaar *sampling risk* bestaat dat de afwijking die daadwerkelijk in de populatie voorkomt de toelaatbare afwijking overschrijdt. Het in aanmerking nemen van de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het inschatten van het risico dat de afwijking die daadwerkelijk in de populatie voorkomt de toelaatbare afwijking overschrijdt, en dit risico kan worden gereduceerd indien aanvullende controle-informatie wordt verkregen.

A23. Indien de accountant concludeert dat het gebruiken van steekproeven bij een controle hem geen redelijke basis heeft verschaft om tot conclusies te kunnen komen over de populatie die is getoetst, kan de accountant:

- Het management verzoeken om de onderkende afwijkingen en de mogelijkheid van verdere afwijkingen te onderzoeken, alsmede om de nodige correcties aan te brengen; of
- De aard, tijdsfasering en omvang van die verdere controlewerkzaamheden die het beste gericht zijn op het verkrijgen van de vereiste mate van zekerheid op maat snijden. De accountant zou bijvoorbeeld in het geval van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen de steekproefomvang kunnen uitbreiden, een alternatieve interne beheersingsmaatregel kunnen toetsen, dan wel een wijziging kunnen aanbrengen in de daarmee verband houdende gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden

(Zie: Alinea A8)

Bij het in overweging nemen van de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken kan de accountant bepalen dat een stratificatie of een selectie op basis van gewogen waarden geschikt is. Deze Bijlage geeft aan de accountant leidraden omtrent het toepassen van technieken met betrekking tot stratificatie en tot selectie op basis van gewogen waarden.

Stratificatie

1. De efficiëntie van de controle kan worden verbeterd als de accountant een populatie indeelt in afzonderlijke deelpopulaties met een identificeerbaar kenmerk. Het doel van de stratificatie is het verkleinen van de onderlinge variabiliteit van de eenheden binnen elk stratum en bijgevolg het reduceren van de steekproefomvang zonder het sampling risk te vergroten.
2. Bij het uitvoeren van detailcontroles wordt de stratificatie van de populatie vaak gebaseerd op geldwaarde. Hierdoor kan de accountant meer aandacht besteden aan de eenheden met een hogere waarde, aangezien die eenheden een groter potentieel aan afwijkingen kunnen inhouden in termen van overwaardering. Eveneens kan een populatie gestratificeerd worden op basis van een bepaald kenmerk dat wijst op een hoger risico van een afwijking. Zo kunnen bijvoorbeeld bij het toetsen van de voorziening voor dubieuze vorderingen bij de waardering van de openstaande handelsvorderingen, de saldi worden gestratificeerd naar ouderdom.
3. De resultaten van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd op een steekproef van eenheden binnen eenzelfde stratum kunnen alleen worden geprojecteerd op de eenheden die tot datzelfde stratum behoren. Om tot een conclusie te komen over de populatie als geheel zal de accountant rekening moeten houden met het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot elk ander stratum waaruit de populatie bestaat. Zo kan bijvoorbeeld 20% van de eenheden binnen een populatie 90% van de waarde van een rekeningsaldo vertegenwoordigen. De accountant kan besluiten om een steekproef van deze eenheden te onderzoeken. Hij evalueert in dat geval de resultaten van deze steekproef en komt tot een conclusie voor de 90% van de totale waarde, los van de overige 10% (waarvoor een bijkomende steekproef wordt verricht of waarvoor een andere methode voor het verkrijgen van controle-informatie wordt gehanteerd, of die niet als zijnde van materieel belang worden beschouwd).
4. Indien een transactiestroom of rekeningsaldo in strata is onderverdeeld, wordt de afwijking voor elk stratum apart geprojecteerd. De geprojecteerde afwijkingen van de afzonderlijke strata worden daarna samengevoegd bij het bepalen van het mogelijke effect van de afwijkingen op de transactiestroom of het rekeningsaldo als geheel.

Selectie op basis van gewogen waarden

5. Bij de uitvoering van detailcontroles kan het efficiënt zijn om als steekprofeenheid de individuele waarde-eenheid waaruit de populatie bestaat aan te merken. Na het selecteren van specifieke waarde-eenheden uit die populatie, bijvoorbeeld het saldo van de openstaande handelsvorderingen, kan de accountant daarna de specifieke eenheden daarvan controleren, bijvoorbeeld de individuele saldi die deze geldwaarden omvatten. Een voordeel van deze aanpak van het bepalen van de steekprofeenheid is dat de controle gericht is op de eenheden met een hogere waarde omdat zij een grotere kans hebben om te worden geselecteerd en omdat dit kan leiden tot kleinere steekproefomvang. Deze aanpak kan worden gebruikt in combinatie met de systematische selectiemethode (beschreven in Bijlage 4) en is het meest efficiënt bij het selecteren van eenheden volgens de methode van de a-selectie trekking.

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden

(Zie: Alinea 11)

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang in het kader van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen. Deze factoren, die als geheel in aanmerking moeten worden genomen, gaan er van uit dat de accountant noch de aard, noch de tijdsfasering van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen wijzigt, noch op andere wijze de aanpak wijzigt met betrekking tot gegevensgerichte controles die inspelen op de ingeschatte risico's.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Toename van de mate waarin de accountant bij het inschatten van risico's rekening houdt met de relevante interne beheersingsmaatregelen.	Toename	Hoe meer zekerheid de accountant wenst te verkrijgen omtrent de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te lager zal de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang zijn, en des te groter zal de omvang van de steekproef moeten zijn. Als de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen tevens een verwachting van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen inhoudt, wordt van de accountant vereist om toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te voeren. Onder overigens gelijkblijvende omstandigheden, hoe meer de accountant vertrouwt op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te groter is de omvang van de uit te voeren toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen (en om deze redenen neemt de steekproefomvang toe).
2. Toename van de toelaatbare mate van deviatie	Afname	Hoe lager de toelaatbare mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
3. Toename van de verwachte mate van deviatie in de te toetsen populatie	Toename	Hoe hoger de verwachte mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van de werkelijke mate van deviatie. De relevante factoren waarmee de accountant rekening houdt om de verwachte mate van deviatie te bepalen, omvatten zijn inzicht in de bedrijfsactiviteiten (in het bijzonder de risico-inschattingswerkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de interne beheersing), wijzigingen in het personeelsbestand of in de interne beheersing, bevindingen resulterend uit de controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere

		<p>verslagperioden en de bevindingen resulterend uit de andere controlewerkzaamheden. Een hoge verwachte mate van afwijken van interne beheersingsmaatregelen vereist gewoonlijk een lichte of geen beperking van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang.</p>
<p>4. Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare mate van mate van deviatie niet wordt overschreden door de werkelijke mate van mate van deviatie in de populatie</p>	<p>Toename</p>	<p>Hoe hoger het door de accountant gewenste niveau van zekerheid is dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijk voorkomen van deviaties in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.</p>
<p>5. Toename van het aantal steekproefeenheden in de populatie</p>	<p>Te verwaarlozen effect</p>	<p>Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties kan het gebruiken van steekproeven bij een controle echter vaak minder doelmatig zijn dan alternatieve methoden teneinde voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen.</p>

Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden

(Zie: Alinea A11)

Hierna worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het vaststellen van de steekproefgrootte in het kader van detailcontroles. Deze factoren, die als geheel in aanmerking moeten worden genomen, gaan er van uit dat de accountant geen wijzigingen aanbrengt aan de benadering van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen, noch op andere wijze aan de aard of timing van de gegevensgerichte controles die op de ingeschatte risico's inspelen wijzigingen aanbrengt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Hogere inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang	Toename	Hoe hoger de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang, des te groter moet de steekproefomvang zijn. De inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed door het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat, als de accountant geen toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uitvoert, zijn risico-inschatting wat betreft de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende bewering niet kan worden verlaagd. Daarom zal, teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, de accountant het ontdekkingsrisico als laag vaststellen en zal hij in sterkere mate steunen op gegevensgerichte controles. Hoe meer controle-informatie wordt verkregen vanuit detailcontroles (hetgeen bijdraagt tot een lager niveau van ontdekkingsrisico), des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
2. Toename van het gebruikmaken van andere gegevensgerichte controles met betrekking tot dezelfde bewering	Afname	Hoe meer de accountant gebruik maakt van andere gegevensgerichte controles (detailcontroles of gegevensgerichte cijferanalyses), gericht op het terugbrengen van het ontdekkingsrisico met betrekking tot een bepaalde populatie tot een aanvaardbaar niveau, des te minder zekerheid zal de accountant behoeven te verkrijgen uit de steekproef en dus des te kleiner kan de steekproefomvang zijn.
3. Toename van het door de accountant gewenste betrouwbaarheidsniveau	Toename	Hoe groter het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau is dat de bevindingen uit de steekproef een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijk voorkomen van

dat de toelaatbare afwijking niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie		deviaties in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
4. Toename van de toelaatbare afwijking	Afname	Hoe kleiner de toelaatbare afwijking, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. Toename van het bedrag aan afwijkingen dat de accountant verwacht aan te treffen in de populatie	Toename	Hoe groter het bedrag aan afwijkingen is dat de accountant in de populatie verwacht aan te treffen, des te groter moet de steekproefomvang zijn teneinde een redelijke schatting te kunnen maken van het werkelijke bedrag aan afwijkingen in de populatie. De relevante factoren waarmee de accountant rekening houdt bij het beoordelen van het verwachte bedrag aan afwijkingen, omvatten de mate waarin waarderingen van eenheden op subjectieve wijze zijn vastgesteld, de bevindingen resulterend uit de verrichte risico-inschattingswerkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting, de bevindingen resulterend uit de verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen, de bevindingen resulterend uit de controlewerkzaamheden verricht in vorige verslagperiodes en de bevindingen resulterend uit de andere gegevensgerichte controles.
6. Stratificatie van de populatie daar waar dit passend is	Afname	Als er een brede spreiding (variabiliteit) in de geldwaarde van de eenheden in een populatie bestaat, kan het nuttig zijn de populatie te stratificeren. Als een populatie op een passende wijze kan worden gestratificeerd, zal de totaliteit van alle steekproefomvang van de strata in het algemeen kleiner zijn dan de steekproefomvang die nodig zou zijn geweest om een bepaald niveau van <i>sampling risk</i> te bereiken, indien slechts één steekproef uit de populatie als geheel zou worden getrokken.
7. Het aantal steekproef-eenheden in de populatie	Te verwaarlozen effect	Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties is het gebruiken van steekproeven bij een controle echter vaak minder doelmatig dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen. (Indien echter wordt geselecteerd op geldeenheden zal een toename van de geldwaarde van de populatie tevens de steekproefomvang doen toenemen, tenzij dit wordt gecompenseerd door een evenredige toename van het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing,

	materialiteitsniveau(s) voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen).
--	--

Bijlage 4: Methoden voor het trekken van een steekproef

(Zie: Alinea A13)

Er bestaat een veelheid van methoden voor het trekken van steekproeven. De belangrijkste methoden zijn:

- a. A-selectie trekking (bijvoorbeeld toegepast via het genereren van willekeurige getallen of het hanteren van tabellen van willekeurige getallen).
- b. Systematische trekking, waarbij het aantal steekproefeenheden in de populatie wordt gedeeld door de steekproefomvang om een steekproefinterval te bepalen, bijvoorbeeld 50, en nadat een beginpunt is bepaald binnen de eerste 50, elke 50ste steekproefeenheid daarna wordt geselecteerd. Hoewel het beginpunt willekeurig kan zijn bepaald, is de steekproef pas echt willekeurig als deze wordt bepaald door gebruik te maken van een computerprogramma dat willekeurige getallen genereert dan wel van een tabel van willekeurige getallen. Bij toepassing van systematische selectie zal de accountant de zekerheid moeten verkrijgen dat de steekproefeenheden binnen de populatie niet zodanig zijn gestructureerd dat het steekproefinterval correspondeert met een bepaald kenmerk van de populatie.
- c. Selectie op basis van geldeenheden is een vorm van selectie op basis van gewogen waarden (zoals beschreven in Bijlage 1) waarbij de steekproefomvang, het trekken van steekproefeenheden en de analyse tot een conclusie leiden die betrekking heeft op bedragen die in geldeenheden zijn uitgedrukt.
- d. Willekeurige trekking, waarbij de accountant de steekproef selecteert zonder een gestructureerde techniek te volgen. Hoewel geen gestructureerde techniek wordt gebruikt, vermijdt de accountant niettemin elke bewuste oneigenlijke beïnvloeding of voorspelbaarheid (bijvoorbeeld het vermijden van moeilijk te lokaliseren eenheden of het consequent al dan niet selecteren van op een bladzijde vermelde eerste of laatste post) en aldus te trachten ervoor te zorgen dat alle eenheden in de populatie een kans op selectie hebben. Willekeurige selectie past niet bij het gebruikmaken van een statistische methode.
- e. Blokselectie omvat het selecteren van een of meer blokken van opeenvolgende eenheden binnen de populatie. Blokselectie kan in het algemeen niet worden gebruikt voor steekproeven bij een controle, omdat de meeste populaties zodanig zijn opgebouwd, dat de eenheden binnen een reeks naar verwachting dezelfde kenmerken zullen vertonen ten opzichte van elkaar, maar dat deze zullen verschillen ten opzichte van de kenmerken van andere eenheden in de populatie. Hoewel het onder bepaalde omstandigheden één van de geschikte ontrolewerkzaamheden kan zijn om een blok van eenheden te onderzoeken, is het zelden een geschikte techniek voor het selecteren van een steekproef wanneer de accountant op basis van steekproeven geldige conclusies wil trekken aangaande de populatie als geheel.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
Reikwijdte van deze Standaard	1
De aard van schattingen	2 - 4
Ingangsdatum	5
<i>Doelstelling</i>	6
<i>Definities</i>	7
<i>Vereisten</i>	8 - 23
Risico-inschattingen werkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden	8 - 9
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang	10 - 11
Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	12 - 14
Verdere gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's	15 - 17
Het evalueren van de redelijkheid van de schattingen, alsmede het vaststellen van afwijkingen	18
Toelichtingen met betrekking tot schattingen	19 - 20
Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management	21
Schriftelijke bevestigingen	22
Documentatie	23
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A128
De aard van schattingen	A1 - A11
Risico-inschattingenwerkzaamheden en daaraan verwante werkzaamheden	A12 - A44
Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang	A45 - A51

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	A52 - A101
Verdere gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's	A102 - A115
Het evalueren van de redelijkheid van de schattingen en het vaststellen van afwijkingen	A116 - A119
Toelichtingen met betrekking tot schattingen	A120 - A123
Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management	A124 - A125
Schriftelijke bevestigingen	A126 - A127
Documentatie	A128

Bijlage: Waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen onder verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Specifiek weidt deze standaard uit over hoe Standaard 315¹ en Standaard 330² alsmede andere relevante Standaarden moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen. De standaard bevat tevens vereisten en leidraden voor afwijkingen van individuele schattingen alsmede indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management.

De aard van schattingen

2. Sommige items in de financiële overzichten kunnen niet nauwkeurig worden gewaardeerd maar kunnen slechts worden geschat. In het kader van deze Standaard worden dergelijke items in de financiële overzichten aangeduid als schattingen. De aard en de betrouwbaarheid van voor het management beschikbare informatie ter ondersteuning bij het maken van schattingen lopen sterk uiteen, hetgeen daardoor van invloed is op de mate van schattingsonzekerheid die samenhangt met het maken van schattingen. De mate van schattingsonzekerheid beïnvloedt op haar beurt de risico's van een afwijking van materieel belang met betrekking tot schattingen, met inbegrip van hun vatbaarheid voor onopzettelijke of opzettelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. (Zie: Alinea A1-A11)
3. De waarderingsdoelstelling van schattingen kan variëren afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het financiële item waarover wordt gerapporteerd. De waarderingsdoelstelling voor sommige schattingen is het voorspellen van het resultaat van één of meer transacties, gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding geven tot de noodzaak voor het maken van een schatting. Voor andere schattingen, met inbegrip van veel schattingen van reële waarde is de waarderingsdoelstelling verschillend en wordt deze uitgedrukt in termen van de waarde van een lopende transactie of een item van de financiële overzichten gebaseerd op omstandigheden die van kracht zijn op de waarderingsdatum, zoals de geschatte marktprijs voor een bepaald soort actief of verplichting. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld waardering tegen reële waarde vereisen gebaseerd op een veronderstelde hypothetische huidige transactie tussen goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde partijen (soms aangeduid als "marktpartijen" of daarmee vergelijkbare termen) in een *arm's*

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van inzicht van de entiteit en haar omgeving".

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

length transaction, eerder dan de afwikkeling van een transactie op een bepaalde datum in het verleden of in de toekomst³.

4. Een verschil tussen het schattingsresultaat en het bedrag dat in eerste instantie in de financiële overzichten is opgenomen of toegelicht houdt niet noodzakelijkerwijs een afwijking in de financiële overzichten in. Dit is in het bijzonder het geval bij schattingen van reële waarde waarbij ieder waargenomen resultaat wordt beïnvloed door gebeurtenissen of omstandigheden na de datum waarop een schatting van de waarde is gemaakt ten behoeve van de financiële overzichten.

Ingangsdatum

5. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ⁴.

Doelstelling

6. De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of:
 - a. De schattingen in de financiële overzichten, met inbegrip van schattingen van reële waarde, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en
 - b. De daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

7. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Schatting* – Een benadering van een monetair bedrag indien het niet mogelijk is het bedrag nauwkeurig te bepalen. Deze term wordt gehanteerd zowel voor een bedrag dat wordt gewaardeerd tegen reële waarde wanneer er een schattingsonzekerheid is als voor andere bedragen die een schatting vereisen. Waar het in deze Standaard enkel gaat over schattingen die betrekking hebben op waarderingen tegen reële waarde, wordt de term 'schattingen van reële waarde' gehanteerd;
 - b. *Puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant* – Het bedrag of het interval van bedragen voortkomend uit controle-informatie dat wordt gebruikt bij het beoordelen van de puntschatting die door het management is gemaakt;

³ Verschillende definities van reële waarde kunnen bestaan onder de stelsels inzake financiële verslaggeving.

⁴ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

- c. *Schattingonzekerheid* – De vatbaarheid van een schatting alsmede van de toelichtingen daarop voor een gebrek aan nauwkeurigheid in het waarderen hiervan;
- d. *Oneigenlijke beïnvloeding door het management* – Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie;
- e. *Puntschatting van het management* – Het bedrag dat door het management als een puntschatting is gekozen om te worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten;
- f. *Schattingsuitkomst* – Het feitelijke monetaire bedrag dat voortvloeit uit de afwikkeling van de onderliggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop de schatting betrekking heeft.

Vereisten

Risico-inschattings werkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden

- 8. Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende activiteiten voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit zoals is vereist op grond van Standaard 315⁵, dient de accountant inzicht te verwerven in de onderstaande punten teneinde een basis te verschaffen voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang bij schattingen: (Zie: Alinea A12)
 - a. De voor de schattingen relevant zijnde vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen; (Zie: Alinea A13-A15)
 - b. De wijze waarop het management die transacties, gebeurtenissen en omstandigheden onderkent die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om schattingen op te nemen of toe te lichten in de financiële overzichten. Bij het verkrijgen van dit inzicht dient de accountant bij het management om inlichtingen te verzoeken over veranderingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot nieuwe schattingen of tot de noodzaak om bestaande schattingen te herzien; (Zie: Alinea A16-A21)
 - c. De wijze waarop het management de schattingen maakt, alsmede inzicht in de gegevens waarop deze zijn gebaseerd, met inbegrip van: (Zie: Alinea A22-A23)
 - (i) De methode, met inbegrip van het model voor zover van toepassing, die werd gehanteerd bij het maken van de schatting; (Zie: Alinea A24-A26)
 - (ii) De relevante interne beheersingsmaatregelen; (Zie: Alinea A27-A28)

⁵ Standaard 315, alinea 5-6 en 11-12.

- (iii) De vraag of het management gebruik heeft gemaakt van een deskundige; (Zie: Alinea.A29-A30)
 - (iv) De veronderstellingen die aan de schattingen ten grondslag liggen; (Zie: Alinea A31-A36)
 - (v) De vraag of er een verandering ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest, dan wel had moeten zijn, in de methoden voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en (Zie: Alinea A37)
 - (vi) De vraag of, en zo ja, op welke wijze, het management een inschatting heeft gemaakt van het effect van schattingsonzekerheid. (Zie: Alinea A38)
9. De accountant dient de uitkomsten van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dan wel, voor zover van toepassing, de herziene schatting die voor het doel van de huidige verslagperiode naderhand gemaakt is, te beoordelen. De aard en omvang van deze beoordeling houdt rekening met de aard van de schattingen en met de vraag of de uit de beoordeling verkregen informatie relevant zou zijn voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang in schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten over de huidige verslagperiode. Deze beoordeling is echter niet bedoeld om de in voorgaande verslagperiodes ingenomen oordelen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie: Alinea A39-A44)

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang

10. Bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang zoals vereist is op grond van Standaard 315⁶, dient de accountant de mate van schattingsonzekerheid die samenhangt met het maken van een schatting te evalueren. (Zie: Alinea A45-A46)
11. De accountant dient te bepalen of, naar het oordeel van de accountant, enige van deze schattingen waarvan is onderkend dat zij een hoge mate van schattingsonzekerheid vertonen, aanleiding geven tot significante risico's. (Zie: Alinea A47-A51)

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang

12. Gebaseerd op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang dient de accountant te bepalen: (Zie: Alinea A52)

⁶ Standaard 315, alinea 25.

- a. Of het management de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen met betrekking tot schattingen op passende wijze heeft toegepast; en (Zie: Alinea A53-A56)
 - b. Of de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, alsmede wijzigingen, voor zover aanwezig, in de schattingen of in de methode voor het maken daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode onder de gegeven omstandigheden passend zijn. (Zie: Alinea A57-A58)
13. Bij het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang zoals vereist is op grond van Standaard 330⁷ dient de accountant één of meer van de volgende acties te ondernemen, rekening houdend met de aard van de schatting: (Zie: Alinea A59-A61)
- a. Vaststellen of gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting; (Zie: Alinea A62-A67)
 - b. Toetsen hoe het management de schatting heeft gemaakt, alsmede de gegevens waarop de schatting is gebaseerd. Daarbij dient de accountant te beoordelen of: (Zie: Alinea A68-A70)
 - (i) De gebruikte waarderingsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en (Zie: Alinea A71-A76)
 - (ii) De door het management gehanteerde veronderstellingen redelijk zijn in het licht van de waarderingsdoelstellingen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A77-A83)
 - c. Toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, tezamen met het uitvoeren van passende gegevensgerichte werkzaamheden; (Zie: Alinea A84-A86)
 - d. Ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval ten behoeve van het beoordelen van de puntschatting van het management. Hiertoe dient de accountant: (Zie: Alinea A87-A91)
 - (i) Indien de accountant gebruik maakt van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van het management, inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van het management dat voldoende is om vast te stellen dat de puntschatting of het schattingsinterval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten

⁷ Standaard 330, alinea 5.

opzichte van de puntschatting van het management te evalueren; (Zie: Alinea A92)

- (ii) Indien de accountant tot de conclusie komt dat het passend is een schattingsinterval te hanteren, het schattingsinterval op basis van de beschikbare controle-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk beschouwd worden. (Zie: Alinea A93-A95)

14. Bij het bepalen van de in alinea 12 onderkende aangelegenheden of bij het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang in overeenstemming met alinea 13 dient de accountant te overwegen of specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot één of meer aspecten van de schattingen vereist zijn teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A96-A101)

Verdere gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's

Schattingsonzekerheid

15. Voor schattingen die leiden tot significante risico's dient de accountant in aanvulling op andere gegevensgerichte werkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan de vereisten van Standaard 330⁸ de volgende zaken te evalueren: (Zie: Alinea A102)
 - a. De wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen en de redenen waarom het deze heeft verworpen, danwel op welke andere wijze het management bij het maken van een schatting schattingsonzekerheid heeft geadresseerd; (Zie: Alinea A103-A106)
 - b. De vraag of de door het management gehanteerde significante veronderstellingen redelijk zijn; (Zie: Alinea A107-A109)
 - c. Waar relevant voor de redelijkheid van de door het management gehanteerde significante veronderstellingen of voor de geschikte toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het voornemen van het management om bepaalde handelwijzen uit te voeren en het vermogen van het management dit ook tot uitvoer te brengen. (Zie: Alinea A110)

16. Indien het management naar het oordeel van de accountant de effecten van schattingsonzekerheid op schattingen die aanleiding geven tot significante risico's niet adequaat heeft geadresseerd, dient

⁸ Standaard 330, alinea 18.

de accountant, indien dat noodzakelijk wordt geacht, een interval te ontwikkelen om daarmee de redelijkheid van de schatting te evalueren. (Zie: Alinea A111-A112)

Criteria voor opname en waardering

17. Voor schattingen die aanleiding geven tot significante risico's dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
 - a. De beslissing van het management om de schattingen al dan niet in de financiële overzichten op te nemen; en (Zie: Alinea A113-A114)
 - b. De gekozen waarderingsgrondslag voor de schattingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A115)

Het evalueren van de redelijkheid van de schattingen, alsmede het vaststellen van afwijkingen

18. De accountant dient op grond van de controle-informatie te evalueren of schattingen in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel dat deze een afwijking bevatten. (Zie: Alinea A116-A119)

Toelichtingen met betrekking tot schattingen

19. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de toelichtingen in de financiële overzichten met betrekking tot schattingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A120-A121)
20. Voor schattingen die aanleiding geven tot significante risico's dient de accountant eveneens te evalueren of de toelichting van de schattingsonzekerheid in de financiële overzichten adequaat is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A122-A123)

Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management

21. De accountant dient de door het management ingenomen standpunten en beslissingen bij het maken van schattingen te beoordelen om te onderkennen of er indicatoren zijn voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management vormen op zichzelf geen afwijkingen in het kader van het komen tot conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. (Zie: Alinea A124-A125)

Schriftelijke bevestigingen

22. De accountant dient van het management, en indien van toepassing van degenen belast met governance, schriftelijke bevestigingen te verkrijgen of het van mening is dat significante veronderstellingen die zijn gehanteerd bij het maken van schattingen redelijk zijn. (Zie: Alinea A126-A127)

Documentatie

23. De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen⁹:
- De grondslag voor de conclusies van de accountant omtrent de redelijkheid van schattingen en hun toelichtingen daarop die aanleiding geven tot significante risico's; en
 - Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management, indien aanwezig. (Zie: Alinea A128)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De aard van schattingen

(Zie: Alinea 2)

- A1. Vanwege de onzekerheden die inherent zijn aan bedrijfsactiviteiten kunnen sommige items in de financiële overzichten slechts worden geschat. Verder kunnen de specifieke kenmerken van een actiefpost, een verplichting of een component van het eigen vermogen, dan wel de door het stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven waarderingsgrondslag of –methode aanleiding geven tot de noodzaak om een item in de financiële overzichten te schatten. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven specifieke methoden voor voor waardering en voor de toelichtingen die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, terwijl andere stelsels inzake financiële verslaggeving daarover minder specifiek zijn. De bijlage bij deze Standaard bespreekt waarden tegen reële waarde en toelichtingen daarop onder verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving.
- A2. Sommige schattingen houden een betrekkelijk lage schattingonzekerheid in en kunnen aanleiding geven tot lagere risico's van afwijkingen van materieel belang, bijvoorbeeld:
- Schattingen die voorkomen bij entiteiten die geen ingewikkelde bedrijfsactiviteiten hebben;

⁹ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11 en alinea A6.

- Schattingen die veelvuldig gemaakt en geactualiseerd worden omdat ze betrekking hebben op routinematige transacties;
 - Schattingen die afgeleid zijn van gegevens die direct beschikbaar zijn, zoals openbare gegevens over rentevoeten of beurskoersen van effecten. Dergelijke gegevens kunnen als “waarneembaar” worden aangemerkt in de context van een schatting van reële waarde;
 - Schattingen van reële waarde wanneer de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven waarderingsmethode eenvoudig is en gemakkelijk wordt toegepast op het actief of de verplichting die tegen reële waarde gewaardeerd moet worden;
 - Schattingen van reële waarde wanneer het gehanteerde model om de schatting te waarderen algemeen bekend en algemeen aanvaard is, mits de veronderstellingen of *inputs* voor het model waarneembaar zijn.
- A3. Voor sommige schattingen kan echter een relatief hoge schattingsonzekerheid bestaan, in het bijzonder wanneer zij zijn gebaseerd op significante veronderstellingen, bijvoorbeeld:
- Schattingen die betrekking hebben op het resultaat van een rechtszaak;
 - Schattingen van reële waarde voor afgeleide financiële instrumenten die niet openbaar worden verhandeld;
 - Schattingen van reële waarde waarvoor een in hoge mate gespecialiseerd model wordt gebruikt dat binnen de entiteit is ontwikkeld of waarvoor er veronderstellingen of *inputs* bestaan die niet in de markt waarneembaar zijn.
- A4. De mate van schattingsonzekerheid varieert al naar gelang de aard van de schatting, de mate waarin er een algemeen aanvaarde methode of model bestaat dat is gebruikt om de schatting te maken, alsmede de subjectiviteit van de veronderstellingen die zijn gehanteerd om de schatting te maken. In bepaalde gevallen kan de schattingsonzekerheid zo groot zijn, dat niet wordt voldaan aan de voor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende criteria voor opname en dat de schatting niet kan worden gemaakt.
- A5. Niet voor alle items van de financiële overzichten waarvoor een schatting op basis van reële waarde moet worden gemaakt bestaat een schattingsonzekerheid. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn voor bepaalde items in de financiële overzichten wanneer er een actieve en open markt bestaat die voorziet in direct beschikbare en betrouwbare informatie over de prijzen waartegen actuele transacties plaatsvinden, in welk geval het bestaan van openbare prijsnoteringen gewoonlijk de beste controle-informatie omtrent de reële waarde vormt. Er kan echter zelfs schattingsonzekerheid bestaan wanneer de waarderingsmethode en de gegevens goed gedefinieerd zijn. Voor de waardering van effecten genoteerd in een actieve en open markt tegen beursnotering kan bijvoorbeeld een aanpassing noodzakelijk zijn indien het belang in die effecten significant is in verhou-

ding tot de markt of onderworpen is aan beperkingen in de verhandelbaarheid. Bovendien kunnen op een bepaald moment heersende algemene economische omstandigheden, bijvoorbeeld, de illiquiditeit op een specifieke markt, invloed hebben op de schattingsonzekerheid.

A6. Aanvullende voorbeelden van situaties waarin andere dan schattingen van reële waarde noodzakelijk kunnen zijn, zijn onder meer:

- Voorziening voor dubieuze vorderingen;
- Incourantheid van voorraden;
- Garantieverplichtingen;
- Afschrijvingsmethode of de levensduur van een actief;
- Voorziening voor de boekwaarde van een investering wanneer er onzekerheid bestaat met betrekking tot de realisatiewaarde daarvan;
- Het resultaat van lange termijn contracten;
- Kosten die voortvloeien uit schikkingen en vonnissen ingevolge rechtszaken.

A7. Aanvullende voorbeelden van situaties waarin schattingen van reële waarde noodzakelijk kunnen zijn, zijn onder meer:

- Complexe financiële instrumenten, die niet in een actieve en open markt worden verhandeld;
- Op aandelen gebaseerde betalingen;
- Gebouwen of installaties die zullen worden afgestoten;
- Bepaalde bij een bedrijfscombinatie verworven activa of verplichtingen, met inbegrip van goodwill en immateriële activa;
- Transacties die betrekking hebben op de ruil van activa of verplichtingen tussen onafhankelijke partijen zonder geldoverdracht, bijvoorbeeld een niet-monetaire ruil van fabrieksinstallaties uit verschillende productlijnen.

A8. Het maken van een schatting brengt het innemen van standpunten met zich mee gebaseerd op informatie die beschikbaar is wanneer de financiële overzichten worden opgesteld. Voor veel schattingen omvat dit het maken van veronderstellingen over aangelegenheden die op het moment van de schatting onzeker zijn. De accountant is niet verantwoordelijk voor het voorspellen van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen die, wanneer ze op het moment van de controle bekend zouden zijn geweest, de acties van het management of de door het management gehanteerde veronderstellingen op significante wijze zouden hebben beïnvloed.

Oneigenlijke beïnvloeding door het management

- A9. Stelsels inzake financiële verslaggeving vragen dikwijls om neutraliteit, dat wil zeggen zonder oneigenlijke beïnvloeding. Schattingen zijn echter niet nauwkeurig en kunnen door de, door het management ingenomen standpunten, worden beïnvloed. Dergelijke standpunten kunnen het gevolg zijn van onopzettelijke of opzettelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management (bijvoorbeeld als gevolg van de motivatie om een gewenst resultaat te bereiken). De vatbaarheid van een schatting voor oneigenlijke beïnvloeding door het management wordt groter naarmate de subjectiviteit bij het maken ervan toeneemt. Onopzettelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management en de mogelijkheid van opzettelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management zijn inherent aan subjectieve beslissingen die dikwijls moeten worden genomen bij het maken van een schatting. Voor doorlopende controleopdrachten zijn tijdens de controle van de voorgaande verslagperiode onderkende indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management van invloed op de activiteiten van de accountant voor wat betreft het plannen en het onderkennen en inschatten van risico's in de huidige verslagperiode.
- A10. Oneigenlijke beïnvloeding door het management kan op rekeningniveau moeilijk te ontdekken zijn. Zij is mogelijk slechts te onderkennen wanneer het totaal van groepen van schattingen of van alle schattingen wordt beoordeeld dan wel wanneer naar een aantal verslagperioden wordt gekeken. Hoewel een bepaalde vorm van oneigenlijke beïnvloeding door het management inherent is aan subjectieve beslissingen hoeft bij het vormen van dergelijke standpunten geen sprake te zijn van opzet bij het management om de gebruikers van financiële overzichten te misleiden. Wanneer er echter opzet bestaat tot misleiding is oneigenlijke beïnvloeding door het management frauduleus van aard.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A11. Entiteiten in de publieke sector kunnen significante belangen in gespecialiseerde activa hebben waarvoor geen direct beschikbare en betrouwbare bronnen van informatie bestaan ten behoeve van de waardering tegen reële waarde of andere grondslagen van actuele waarde, dan wel een combinatie van deze twee. Dikwijls genereren deze specifieke activa geen kasstromen en bestaat er geen actieve markt voor. Waardering tegen reële waarde vereist daarom gewoonlijk een schatting en kan complex zijn, en kan in bepaalde zeldzame gevallen totaal onmogelijk zijn.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daaraan verwante werkzaamheden

(Zie: Alinea 8)

- A12. De risico-inschattingswerkzaamheden en de daaraan verbonden op grond van alinea 8 van deze Standaard vereiste activiteiten ondersteunen de accountant bij het ontwikkelen van een verwachting omtrent de aard en het soort van schattingen die binnen een entiteit kunnen bestaan. De

eerste overweging voor de accountant is of het inzicht dat hij heeft verkregen voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang met betrekking tot schattingen te onderkennen en in te schatten, alsmede om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te plannen.

Het verkrijgen van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: Alinea 8(a))

- A13. Het verkrijgen van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ondersteunt de accountant bij het vaststellen of het bijvoorbeeld:
- Bepaalde voorwaarden voor de opname¹⁰ dan wel waarderingsmethoden van schattingen voorschrijft;
 - Bepaalde voorwaarden noemt die waardering tegen reële waarde toestaan of vereisen, bijvoorbeeld door te verwijzen naar voornemens van het management om bepaalde handelswijzen uit te voeren met betrekking tot een actief of een verplichting;
 - Vereiste of toegestane toelichtingen noemt.

Het verwerven van dit inzicht verschaft de accountant tevens een basis om met het management te bespreken hoe het management deze voor de schatting relevante vereisten heeft toegepast, alsmede om zelf te beslissen of deze op passende wijze zijn toegepast.

- A14. Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen het management leidraden verschaffen voor het maken van puntschattingen in de gevallen dat er alternatieven bestaan. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen bijvoorbeeld dat de gekozen puntschatting dat alternatief is dat naar het standpunt van het management het meest waarschijnlijke resultaat weergeeft¹¹. Andere stelsels kunnen bijvoorbeeld het hanteren van een contant gemaakte gewogen verwachtingswaarde als eis stellen, waarbij rekening is gehouden met de gewogen waarschijnlijkheden. In sommige gevallen kan het management in staat zijn direct een puntschatting te maken. In andere gevallen kan het management alleen in staat zijn een betrouwbare puntschatting te maken nadat het alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen op basis waarvan het in staat is een puntschatting te bepalen.

¹⁰ De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen het opnemen in de balans of de winst-of-verliesrekening van elementen die aan de criteria voor opname voldoen. Het verschaffen van toelichtingen over grondslagen voor de financiële verslaggeving of het toevoegen van toelichtingen aan de financiële overzichten is geen oplossing ter compensatie van het nalaten om dergelijke items op te nemen, met inbegrip van schattingen.

¹¹ Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikmaken van een verschillende terminologie om de op deze wijze vastgestelde puntschattingen te beschrijven.

- A15. Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen vereisen dat toelichtingen met betrekking tot de significante veronderstellingen waarvoor de schatting bijzonder gevoelig is, opgenomen worden. Daarnaast staan bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving, wanneer er een hoge mate van schattingsonzekerheid bestaat, niet toe dat een schatting in de financiële overzichten wordt opgenomen, maar kunnen toelichtingen vereist zijn in de in de financiële overzichten op te nemen toelichtingen.

Het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop het management de noodzaak voor het maken van schattingen onderkent (Zie: Alinea 8(b))

- A16. Bij het opstellen van de financiële overzichten heeft het management de verantwoordelijkheid om te bepalen of een transactie, een gebeurtenis of een omstandigheid aanleiding geeft tot de noodzaak om een schatting te maken, alsmede dat alle noodzakelijke schattingen zijn opgenomen, gewaardeerd en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A17. Het onderkennen door het management van transacties, gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding geven tot de noodzaak voor schattingen wordt waarschijnlijk gebaseerd op:
- Kennis van het management van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit en de sector waarin zij werkzaam is;
 - Kennis van het management van de implementatie van bedrijfsstrategieën inzake de activiteiten in de huidige verslagperiode;
 - Voor zover van toepassing, de cumulatieve door het management opgedane ervaring in het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperiodes.

In dergelijke gevallen kan de accountant inzicht verwerven in de wijze waarop het management de noodzaak voor schattingen onderkent hoofdzakelijk door het management te verzoeken om inlichtingen. In andere gevallen waarin het proces van het management meer gestructureerd is, bijvoorbeeld wanneer het management kan beschikken over een formele risicobeheersingsfunctie, kan de accountant risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren die gericht zijn op de methoden en praktijken die door het management zijn gehanteerd bij de periodieke beoordeling van de omstandigheden die aanleiding geven tot schattingen en, voor zover noodzakelijk, het maken van hernieuwde schattingen. De volledigheid van schattingen is dikwijls een belangrijk aandachtspunt van de accountant, in het bijzonder schattingen met betrekking tot verplichtingen.

- A18. Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving dat is verkregen tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, tezamen met andere in de loop van de controle verkregen controle-informatie, ondersteunt de accountant bij het onderkennen van de omstandigheden of de veranderingen in omstandigheden, die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van het maken van een schatting.

- A19. Het bij het management verzoeken om inlichtingen over veranderingen in omstandigheden kan bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen inhouden over de vraag of:
- De entiteit nieuwe soorten van transacties is aangegaan die aanleiding kunnen geven tot schattingen;
 - De voorwaarden van transacties die aanleiding gaven tot schattingen zijn veranderd;
 - Grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen zijn veranderd, als gevolg van veranderingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel anderszins;
 - Veranderingen op het gebied van regelgeving of andere veranderingen buiten de beheersing van het management zijn opgetreden die kunnen vereisen dat het management schattingen moet herzien of opnieuw moet maken;
 - Er nieuwe omstandigheden of gebeurtenissen zijn opgetreden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak voor nieuwe of herziene schattingen.
- A20. De accountant kan tijdens de controle transacties, gebeurtenissen of omstandigheden onderkennen die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak voor schattingen waarvan het management heeft verzuimd ze te onderkennen. Standaard 315 behandelt de omstandigheden wanneer de accountant risico's van een tekortkoming van materieel belang onderkent die het management heeft verzuimd te onderkennen, met inbegrip van het bepalen of er sprake is van een significante tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit.¹²

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A21. Het verkrijgen van dit inzicht voor kleinere entiteiten is dikwijls minder complex omdat hun bedrijfsactiviteiten vaak beperkt en hun transacties minder gecompliceerd zijn. Bovendien onderkent vaak één enkele persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, de noodzaak tot het maken van schattingen en kan de accountant daardoor meer gericht verzoeken om inlichtingen.

Het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop het management de schattingen maakt (Zie: Alinea 8(c))

- A22. Het opstellen van de financiële overzichten vereist ook dat het management processen in de financiële verslaggeving opzet ten behoeve van het maken van schattingen, met inbegrip van adequate interne beheersing. Dergelijke processen omvatten het volgende:

¹² Standaard 315, alinea 16.

- Het selecteren van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en het voorschrijven van schattingsprocessen, met inbegrip van passende schattings- en waarderingsmethoden, waaronder, voor zover van toepassing, modellen;
- Het ontwikkelen en onderkennen van relevante gegevens en veronderstellingen die van invloed zijn op schattingen;
- Het periodiek beoordelen van de omstandigheden die aanleiding geven tot schattingen en het voor zover noodzakelijk opnieuw uitvoeren van de schattingen.

A23. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening houdt bij het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop het management schattingen maakt omvatten bijvoorbeeld:

- De soorten rekeningen of transacties waarop de schattingen betrekking hebben (bijvoorbeeld van schattingen voortkomen uit de vastleggingen van routinematige en herhaaldelijk voorkomende transacties dan wel of zij voortkomen uit éénmalige of ongebruikelijke transacties);
- De vraag of, en zo ja, op welke wijze het management gebruik heeft gemaakt van erkende waarderingsmethodes voor het maken van bepaalde schattingen;
- De vraag of schattingen werden gemaakt gebaseerd op gegevens beschikbaar op een tussentijdse datum en zo ja, of en op welke wijze het management rekening heeft gehouden met de invloed van gebeurtenissen, transacties en veranderingen in omstandigheden die zich voordoen tussen die datum en het einde van de verslagperiode.

Waarderingsmethode, met inbegrip van het gebruikmaken van modellen (Zie: Alinea 8(c)(i))

A24. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode van een schatting voorschrijven, bijvoorbeeld een bepaald model dat gebruikt moet worden bij het waarderen van een reële waarde schatting. In veel gevallen schrijft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode echter niet voor of kan het alternatieve waarderingsmethoden specificeren.

A25. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet een bepaalde methode voorschrijft die in de omstandigheden moet worden gehanteerd, omvatten de aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verkrijgen van inzicht in de bij het maken van schattingen gehanteerde methode of, voor zover van toepassing het model, bijvoorbeeld:

- De wijze waarop het management bij het kiezen van een bepaalde methode rekening heeft gehouden met de aard van het actief of de verplichting die wordt geschat;

- De vraag of de entiteit in bepaalde bedrijfsactiviteiten, sector of omgeving opereert waarin methoden bestaan die gewoonlijk worden gehanteerd bij het maken van de specifieke soort schatting.

A26. Er kunnen grotere risico's van een afwijking van materieel belang bestaan bijvoorbeeld in gevallen waarin het management intern een model heeft ontwikkeld dat wordt gehanteerd bij het maken van de schatting dan wel wanneer het management afwijkt van een methode die gewoonlijk wordt gehanteerd in een specifieke sector of omgeving.

Relevante interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 8(c)(ii))

A27. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verkrijgen van inzicht in relevante interne beheersingsmaatregelen omvatten bijvoorbeeld de ervaring en competentie van degenen die de schattingen maken, alsmede interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot:

- De wijze waarop het management de volledigheid, relevantie en het accuraat zijn bepaalt van de gegevens die worden gehanteerd bij het opzetten van schattingen;
- De beoordeling en goedkeuring van schattingen, met inbegrip van de veronderstellingen of *inputs* die worden gehanteerd bij het opzetten daarvan op de juiste managementniveaus en indien van toepassing degenen belast met governance;
- De functiescheiding tussen degenen die namens de entiteit de onderliggende transacties aangaan en degenen die verantwoordelijk zijn voor het maken van de schattingen, met inbegrip van de vraag of bij het toewijzen van de verantwoordelijkheden op passende wijze rekening is gehouden met de aard van de entiteit en haar producten of diensten (bijvoorbeeld in het geval van een grote financiële instelling kunnen relevante functiescheidingen inhouden dat de verantwoordelijkheid voor het schatten en valideren van prijsstellingen op basis van reële waarde van bij de entiteit in eigendom zijnde financiële producten ligt bij een onafhankelijke functie die bemand wordt door personen wier beloning geen verband houdt met dergelijke producten).

A28. Andere interne beheersingsmaatregelen kunnen, afhankelijk van de omstandigheden, relevant zijn voor het maken van schattingen. Indien de entiteit bijvoorbeeld gebruik maakt van specifieke modellen voor het maken van schattingen kan het management specifieke beleidslijnen en procedures rondom dergelijke modellen vaststellen. Relevante interne beheersingsmaatregelen zijn bijvoorbeeld onder meer de maatregelen die zijn vastgesteld voor:

- Het opzetten en ontwikkelen dan wel het kiezen van een bepaald model voor een bepaald doel;
- Het gebruikmaken van het model;

- Het onderhouden en periodiek valideren van de integriteit van het model.

Het door het management gebruikmaken van deskundigen (Zie: Alinea 8(c)(iii))

A29. Het management kan zelf of de entiteit kan personeelsleden in dienst hebben die de ervaring en competentie om de vereiste puntschattingen te maken bezitten. In sommige gevallen kan het management echter genoodzaakt zijn een deskundige de opdracht te geven deze schatting te maken dan wel het management daarbij behulpzaam te zijn. Deze behoefte kan bijvoorbeeld ontstaan vanwege:

- De specifieke aard van de aangelegenheid die een schatting noodzakelijk maakt, bijvoorbeeld de waarderingsmethode van reserves van delfstoffen of koolwaterstoffen in extractieve sectoren;
- Het technische karakter van de modellen die nodig zijn om te voldoen aan de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals dat bij bepaalde waarderungen tegen reële waarde het geval kan zijn;
- Het ongebruikelijke of niet-frequente karakter van de omstandigheid, transactie of gebeurtenis die een schatting noodzakelijk maakt.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A30. In kleinere entiteiten zijn de omstandigheden die een schatting noodzakelijk maken dikwijls van dien aard dat de eigenaar-bestuurder in staat is de vereiste schattingen te maken. In sommige gevallen zal echter een deskundige nodig zijn. Bespreking met de eigenaar-bestuurder in een vroegtijdig stadium van de controle over de aard van eventuele schattingen, de volledigheid van de vereiste schattingen alsmede de adequaatheid van het schattingsproces kan de eigenaar-bestuurder behulpzaam zijn hij het bepalen of het nodig is gebruik te maken van een deskundige.

Veronderstellingen (Zie: Alinea 8(c)(iv))

A31. Veronderstellingen zijn integrale componenten van schattingen. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verkrijgen van inzicht in de aan de schattingen ten grondslag liggende veronderstellingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- De aard van de veronderstellingen, met inbegrip van de vraag welke veronderstellingen waarschijnlijk significante veronderstellingen zijn;
- De wijze waarop het management een inschatting maakt of de veronderstellingen relevant en volledig zijn (dat wil zeggen dat met alle relevante variabelen rekening is gehouden);

- Voor zover van toepassing, de wijze waarop het management vaststelt dat de gehanteerde veronderstellingen onderling consistent zijn;
- De vraag of de veronderstellingen betrekking hebben op aangelegenheden binnen de beheersing van het management (bijvoorbeeld veronderstellingen over onderhoudsprogramma's die van invloed kunnen zijn op schatting van de economische levensduur van een actief), en de wijze waarop zij aansluiten op de businessplannen van de entiteit en de externe omgeving, dan wel op aangelegenheden die buiten haar beheersing liggen (bijvoorbeeld veronderstellingen over interestvoeten, sterftekansen, mogelijke justitiële of toezichhoudende acties dan wel de veranderlijkheid en de timing van toekomstige kasstromen);
- De aard en omvang van documentatie, voor zover aanwezig, ter ondersteuning van de veronderstellingen.

Veronderstellingen kunnen zijn gemaakt of onderkend door een deskundige om het management behulpzaam te zijn bij het maken van schattingen. Dergelijke veronderstellingen worden, wanneer ze worden gehanteerd door het management, veronderstellingen van het management.

- A32. In bepaalde gevallen kunnen veronderstellingen worden aangemerkt als *inputs*, bijvoorbeeld wanneer het management gebruik maakt van een model om een schatting te maken, hoewel de term *inputs* ook kan worden gebruikt om te verwijzen naar de onderliggende gegevens waarop bepaalde veronderstellingen zijn toegepast.
- A33. Het management kan veronderstellingen onderbouwen met verschillende soorten informatie, die is ontleend aan interne en externe bronnen, waarvan de relevantie en de betrouwbaarheid zal verschillen. In sommige gevallen kan een veronderstelling op betrouwbare wijze worden gebaseerd op beschikbare informatie van externe bronnen (bijvoorbeeld een openbaar gemaakte interestvoet of andere statistische gegevens) dan wel interne bronnen (bijvoorbeeld historische informatie of eerdere situaties waarmee de entiteit ervaring heeft opgedaan). In andere gevallen kan een veronderstelling meer subjectief zijn, bijvoorbeeld wanneer de entiteit niet beschikt over ervaring of externe bronnen waaruit kan worden geput.
- A34. Ingeval van schattingen van reële waarde zijn veronderstellingen een weergave van of liggen in lijn met datgene wat goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die at *arm's length* zijn soms aangeduid als 'marktpartijen' (of een vergelijkbare term) zouden hanteren bij het bepalen van de reële waarde bij het overdragen van een actief of het afwikkelen van een verplichting. Specifieke veronderstellingen zullen ook verschillen naar gelang van de kenmerken van het te waarderen actief of verplichting, van de gehanteerde waarderingsmethode (bijvoorbeeld een benadering vanuit de markt dan wel vanuit het resultaat) alsmede van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A35. Met betrekking tot schattingen van reële waarde verschillen veronderstellingen of *inputs* vanuit het oogpunt van hun bron en grondslagen als volgt:

- a. Zij die weergeven wat marktpartijen zouden hanteren bij het vaststellen van de prijs van een actief of verplichting gebaseerd op marktgegevens die zijn verkregen uit bronnen onafhankelijk van de rapporterende entiteit (soms aangeduid als 'waarneembare inputs' of een vergelijkbare term);
- b. Zij die de door de entiteit zelf ingenomen standpunten weergeven met betrekking tot de vraag wat marktpartijen zouden hanteren bij het vaststellen van de prijs van een actief of verplichting gebaseerd op de onder de gegeven omstandigheden best beschikbare informatie (soms aangeduid als 'niet waarneembare inputs' of een vergelijkbare term).

In de praktijk is het verschil tussen (a) en (b) niet altijd duidelijk. Daarnaast kan het voor het management noodzakelijk zijn een keuze te maken uit een aantal verschillende veronderstellingen die worden gehanteerd door verschillende marktpartijen.

- A36. De mate van subjectiviteit, zoals de vraag of een veronderstelling of een input waarneembaar is, is van invloed op de mate van schattingsonzekerheid en daardoor op de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang voor een bepaalde schatting.

Wijzigingen in methoden voor het maken van schattingen (Zie: Alinea 8(c)(v))

- A37. Bij het beoordelen van de wijze waarop het management schattingen maakt wordt van de accountant vereist dat hij inzicht heeft of er een wijziging in de methoden voor het maken van schattingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest dan wel had moeten zijn. Het kan noodzakelijk zijn dat een bepaalde schattingsmethode gewijzigd moet worden om in te spelen op veranderingen in de omgeving of in omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit dan wel in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Indien het management de methode voor het maken van een schatting heeft gewijzigd is het belangrijk dat het management kan aantonen dat de nieuwe methode passender is, dan wel dat deze inspeelt op dergelijke veranderingen. Indien het management bijvoorbeeld de grondslag van de waardering van een schatting op basis van een *mark-to-market* benadering wijzigt naar het gebruik van een model, vraagt de accountant zich af of de veronderstellingen van het management inzake de markt in het licht van de economische omstandigheden redelijk zijn.

Schattingsonzekerheid (Zie: Alinea 8(c)(vi))

- A38. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verkrijgen van inzicht met betrekking tot de vraag of en zo ja, op welke wijze het management een inschatting heeft gemaakt van de invloed van een schattingsonzekerheid omvatten bijvoorbeeld:
- De vraag of en, zo ja, hoe het management alternatieve veronderstellingen of resultaten in de beschouwing heeft betrokken door bijvoorbeeld een gevoeligheidsanalyse uit te

voeren teneinde het effect te bepalen van wijzigingen in de veronderstellingen op een schatting;

- De wijze waarop het management de schatting vaststelt wanneer de analyse een aantal scenario's voor de uitkomsten daarvan aanduidt;
- De vraag of het management de schattingsresultaten gemaakt in de voorgaande verslagperiode monitort, alsmede of het management op passende wijze heeft ingespeeld op de resultaten van die monitoringprocedure.

Het beoordelen van schattingen uit de voorgaande verslagperiode (Zie: Alinea 9)

A39. Het schattingsresultaat zal dikwijls verschillen van de schatting die is opgenomen in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode. Door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden ten behoeve van het onderkennen en begrijpen van de redenen van dergelijke verschillen verkrijgt de accountant mogelijk:

- Informatie met betrekking tot de effectiviteit van het in de vorige verslagperiode door het management gehanteerde schattingsproces, waaruit de accountant zich een oordeel kan vormen omtrent de verwachte effectiviteit van dat proces in de huidige verslagperiode;
- Controle-informatie die van pas komt bij de herziene schatting in de huidige verslagperiode van de schattingen uit de voorgaande verslagperiode;
- Controle-informatie betreffende aangelegenheden, zoals schattingsonzekerheid, waarvan het vereist kan zijn dat die toegelicht moet worden in de financiële overzichten.

A40. De beoordeling van de schattingen uit de voorgaande verslagperiode kunnen de accountant in de huidige verslagperiode ook behulpzaam zijn bij het onderkennen van omstandigheden of condities die de vatbaarheid van schattingen verhogen of een aanwijzing vormen voor de aanwezigheid van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. De professioneel-kritische instelling van de accountant ondersteunt hem bij het onderkennen van dergelijke omstandigheden of condities en bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

A41. Een retrospectieve beoordeling van de ingenomen standpunten en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen is ook vereist op grond van Standaard 240.¹³ Dat onderzoek wordt uitgevoerd als onderdeel van de vereiste voor de accountant om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor het beoordelen van schattingen op oneigenlijke beïnvloeding die mogelijk een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is vormt, om in te spelen op de risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

¹³ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", alinea 32 (b)(ii).

Vanuit praktisch oogpunt kan een beoordeling door de accountant van schattingen uit de voorgaande verslagperiode als een van de risico-inschattingswerkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard worden uitgevoerd in samenhang met het onderzoek dat is vereist op grond van Standaard 240.

- A42. De accountant kan van oordeel zijn dat een meer gedetailleerde beoordeling noodzakelijk is voor die schattingen, waarvan tijdens de voorgaande controleperiode is onderkend dat zij een hoge mate van schattingsonzekerheid meebrengen, dan wel voor die schattingen die significant zijn gewijzigd ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Aan de andere kant kan de accountant bijvoorbeeld voor schattingen die herhaaldelijk voortkomen uit de vastleggingen van routinematige en zich herhalende transacties van oordeel zijn dat het toepassen van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden voldoende is voor de doeleinden van deze beoordeling.
- A43. Voor schattingen van reële waarde en andere schattingen die gebaseerd zijn op de actuele situatie op de waarderingsdatum kan meer variatie bestaan tussen het reële waarde bedrag dat in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode is opgenomen en het resultaat van het bedrag dat opnieuw is geschat ten behoeve van de huidige verslagperiode. Dit komt doordat de waarderingsdoelstelling voor dergelijke schattingen te maken heeft met inzichten omtrent waarde op een bepaald tijdstip, die significant en snel kunnen wijzigen wanneer de omgeving wijzigt waarin de entiteit opereert. De accountant kan daarom zijn beoordeling richten op het verkrijgen van informatie die relevant kan zijn bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. In bepaalde gevallen kan bijvoorbeeld het verwerven van inzicht in veranderingen in veronderstellingen inzake marktpartijen die van invloed zijn geweest op het resultaat van een schatting van reële waarde in een voorgaande verslagperiode waarschijnlijk geen relevante informatie verschaffen voor de doeleinden van de controle. Wanneer dit het geval is kan de beoordeling van de uitkomst van reële waarde schattingen in een voorgaande verslagperiode meer gericht worden op het begrijpen van de effectiviteit van het in de voorgaande verslagperiode door het management gehanteerde schattingsproces, dat wil zeggen de staat van dienst van het management, op basis waarvan de accountant zich een oordeel kan vormen over de waarschijnlijke effectiviteit van het door het management gehanteerde schattingsproces voor de huidige verslagperiode.
- A44. Een verschil tussen het schattingsresultaat en het bedrag dat in de financiële overzichten is opgenomen hoeft niet noodzakelijkerwijs een afwijking in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode te betekenen. Het kan echter wel een afwijking zijn indien bijvoorbeeld het verschil voortkomt uit informatie die het management ter beschikking stond op het moment dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden afgerond, dan wel informatie waarvan redelijkerwijze kon worden verwacht dat deze was verkregen en dat daarmee rekening was gehouden bij het opstellen en weergeven van die financiële overzichten. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten leidraden voor het maken van een onderscheid

tussen wijzigingen in schattingen die afwijkingen vormen en wijzigingen die dat niet doen, alsmede voor de handelwijze die bij de administratieve verwerking moet worden gevolgd.

Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang

Schattingonzekerheid (Zie: Alinea 10)

A45. De schattingonzekerheid betreffende een schatting kan worden beïnvloed door factoren zoals:

- De mate waarin de schatting afhankelijk is van oordeelsvorming;
- De gevoeligheid van de schatting voor veranderingen in veronderstellingen;
- Het bestaan van erkende waarderingstechnieken die de schattingonzekerheid kunnen mitigeren (hoewel de subjectiviteit van de als *inputs* gehanteerde veronderstellingen desondanks aanleiding kan geven tot schattingonzekerheid);
- De lengte van de prognoseperiode, alsmede de relevantie van gegevens ontleend aan gebeurtenissen uit het verleden voor het prognosticeren van toekomstige gebeurtenissen;
- De beschikbaarheid van betrouwbare gegevens vanuit externe bronnen;
- De mate waarin de schatting is gebaseerd op waarneembare dan wel niet waarneembare *inputs*.

De mate van schattingonzekerheid kan van invloed zijn op de vatbaarheid van de schatting voor oneigenlijke beïnvloeding.

A46. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening houdt bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang kunnen ook omvatten:

- De feitelijke of verwachte orde van grootte van een schatting;
- Het vastgelegde bedrag van de schatting (dat wil zeggen de puntschatting van het management) ten opzichte van het bedrag dat door de accountant als vastlegging werd verwacht;
- De vraag of het management bij het maken van de schatting gebruik heeft gemaakt van een deskundige;
- Het resultaat van de beoordeling van schattingen uit de voorgaande verslagperiode.

Een hoge mate van schattingonzekerheid en significante risico's (Zie: Alinea 11)

A47. Voorbeelden van schattingen die een hoge mate van schattingonzekerheid kunnen hebben zijn onder meer:

- Schattingen die in hoge mate afhankelijk zijn van oordeelsvorming, bijvoorbeeld over het resultaat van een lopende rechtszaak of het bedrag en timing van toekomstige kasstromen hangen af van onzekere gebeurtenissen gespreid over vele jaren in de toekomst;
- Schattingen die nog niet zijn berekend met gebruikmaking van erkende waarderingstechnieken;
- Schattingen waarbij de resultaten van de beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode een aanwijzing vormen voor een substantieel verschil tussen de oorspronkelijke schatting en het feitelijk resultaat;
- Schattingen van reële waarde schattingen waarvoor een zeer specialistisch door de entiteit ontwikkeld model wordt gebruikt of waarvoor geen waarneembare *inputs* aanwezig zijn.

- A48. Een schijnbaar niet van materieel belang zijnde schatting kan mogelijk resulteren in een afwijking van materieel belang als gevolg van schattingsonzekerheid die samenhangt met de schatting; hetgeen betekent dat de omvang van het bedrag dat als schatting is verwerkt of toegelicht in de financiële overzichten mogelijk geen indicatie hoeft te vormen voor de daarmee samenhangende schattingsonzekerheid.
- A49. In bepaalde omstandigheden is de schattingsonzekerheid zo hoog dat een redelijke schatting niet kan worden gemaakt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan daarom opname van het item dan wel de waardering ervan op basis van reële waarde in de financiële overzichten beletten. In dergelijke gevallen hebben de significante risico's niet alleen betrekking op de vraag of een schatting dient te worden opgenomen, dan wel dat deze dient te worden gewaardeerd op basis van reële waarde, maar ook het adequaat zijn van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Met betrekking tot dergelijke schattingen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een toelichting op de schattingen vereisen alsmede op de hoge mate van de daarmee samenhangende schattingsonzekerheid (Zie: Alinea A120-A123).
- A50. Wanneer de accountant vaststelt dat een schatting aanleiding geeft tot een significant risico wordt van hem vereist dat hij inzicht verkrijgt in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten¹⁴.
- A51. In bepaalde gevallen kan de schattingsonzekerheid gerede twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen. Standaard 570¹⁵ stelt vereisten vast en geeft leidraden in dergelijke situaties.

¹⁴ Standaard 315, alinea 29.

¹⁵ Standaard 570, "Continuïteit".

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang

(Zie: Alinea 12)

A52. Standaard 330 stelt aan de accountant als eis dat hij controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de schattingen zowel op het niveau van het financiële overzicht als op het niveau van beweringen¹⁶. De alinea's A53–A115 zijn alleen gericht op het inspelen op het niveau van beweringen.

Het toepassen van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie: Alinea 12 (a))

A53. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven bepaalde voorwaarden voor voor het opnemen van schattingen en specificeren de methoden voor het maken van schattingen en voor vereiste toelichtingen. Dergelijke vereisten kunnen complex zijn en vereisen het toepassen van oordeelsvorming. Gebaseerd op het inzicht dat is verkregen bij het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden richt de aandacht van de accountant zich op de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die vatbaar zijn voor verkeerde toepassing of voor afwijkende interpretaties.

A54. Het vaststellen of het management de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze heeft toegepast is deels gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. De waardering bijvoorbeeld van de reële waarde van bepaalde posten, zoals immateriële activa die bij een bedrijfscombinatie zijn verkregen, kan speciale overwegingen met zich meebrengen die worden beïnvloed door de aard van de entiteit en haar activiteiten.

A55. In bepaalde gevallen kunnen aanvullende controlewerkzaamheden, zoals het inspecteren door de accountant van de huidige fysieke toestand van een actief, noodzakelijk zijn om vast te stellen of het management de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze heeft toegepast.

A56. Het toepassen van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist dat het management rekening houdt met veranderingen in de omgeving of de omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit. Het introduceren van een actieve markt voor een bepaalde groep van activa of verplichtingen kan er bijvoorbeeld op wijzen dat het gebruikmaken van de dis-

¹⁶ Standaard 330, alinea's 5-6.

counted cash flow methode van voor het schatten van de reële waarde van een dergelijk activum of verplichting niet meer passend is.

Consistentie in methoden en basis voor wijzigingen (Zie: Alinea 12 (b))

- A57. De beoordeling door de accountant van een wijziging in een schatting, dan wel in de methode voor het doorvoeren van de wijziging ten opzichte van de voorgaande verslagperiode, is van belang omdat een wijziging die niet gebaseerd is op een verandering in omstandigheden of nieuwe informatie als arbitrair wordt beschouwd. Arbitraire wijzigingen in een schatting resulteren in financiële overzichten die in de tijd gezien niet consistent zijn en kunnen aanleiding geven tot een afwijking in de financiële overzichten dan wel een indicatie vormen voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management.
- A58. Het management is dikwijls in staat een goede reden aan te voeren voor een wijziging in een schatting of in de methode voor het maken van een schatting van de ene verslagperiode ten opzichte van een andere op basis van een verandering in omstandigheden. Wat een goede reden vormt en hoe adequaat de onderbouwing van de bewering van het management is dat er een verandering in omstandigheden is opgetreden die een wijziging rechtvaardigt in een schatting of in de methode voor het maken van een schatting is een kwestie van oordeelsvorming.

Het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang (Zie: Alinea 13)

- A59. De beslissing van de accountant over de in alinea 13 genoemde reacties die, afzonderlijk of in combinatie met elkaar, moeten worden ondernomen om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- De aard van de schatting, met inbegrip van de vraag of deze voortkomt uit routinematige dan wel niet routinematige transacties;
 - De vraag of van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de accountant op effectieve wijze voorzien van voldoende en geschikte controle-informatie;
 - Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van de vraag of het ingeschatte risico al dan niet een significant risico is.
- A60. Bijvoorbeeld: bij het beoordelen van de redelijkheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen kunnen effectieve werkzaamheden voor de accountant bestaan uit het beoordelen van latere geldontvangsten in combinatie met andere werkzaamheden. Wanneer de schattingsonzekerheid die met het maken van een bepaalde schatting samenhangt hoog is, bijvoorbeeld een schatting gebaseerd op een intern ontwikkeld model waarvoor niet waarneembare *inputs* bestaan, kan het voorkomen dat een combinatie van de in alinea 13 genoemde acties om in te spelen op de ingeschatte risico's noodzakelijk is voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controleinformatie.

A61. Aanvullende leidraden, waarin de situaties worden aangegeven waarin elk van de reacties passend kunnen zijn, zijn vermeld in de alinea's A62-A95.

Gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 13(a))

A62. Het vaststellen of gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting kan een passende reactie zijn wanneer van dergelijke gebeurtenissen wordt verwacht:

- Dat zij voorkomen; en
- Dat zij controle-informatie verschaffen die de schatting confirmeert, dan wel daarmee in strijd is.

A63. Gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring kunnen soms voldoende en geschikte controle-informatie over een schatting verschaffen. De verkoop van de gehele voorraad van een verouderd product kort na het einde van de verslagperiode kan bijvoorbeeld controle-informatie verschaffen over een schatting van diens opbrengstwaarde. In dergelijke gevallen is het mogelijk niet nodig aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de schatting, mits voldoende en geschikte controle-informatie over de gebeurtenissen wordt verkregen.

A64. Voor bepaalde schattingen verschaffen gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring waarschijnlijk geen controle-informatie met betrekking tot die schatting. Zo ontwikkelen bijvoorbeeld de omstandigheden of gebeurtenissen met betrekking tot sommige schattingen zich over een verlengde verslagperiode. Tevens is informatie na afloop van de verslagperiode vanwege de waarderingsdoelstelling van schattingen van reële waarde mogelijk geen weergave van de op de balansdatum bestaande gebeurtenissen en omstandigheden en is zij mogelijk niet relevant voor de waardering van de reële waarde schatting. Alinea 13 geeft andere benaderingen aan die de accountant kan hanteren teneinde in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang.

A65. In bepaalde gevallen kunnen gebeurtenissen die strijdig zijn met de schatting een aanwijzing vormen voor het feit dat het management niet-effectieve processen hanteert bij het maken van schattingen, dan wel dat er bij het maken van schattingen oneigenlijke beïnvloeding bestaat door het management.

A66. Zelfs wanneer de accountant besluit deze benadering met betrekking tot bepaalde schattingen niet te kiezen, wordt van hem vereist dat hij Standaard 560¹⁷ naleeft. Van de accountant wordt vereist

¹⁷ Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode".

dat hij controlewerkzaamheden uitvoert die zijn opgezet om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist, zijn onderkend¹⁸ en op passende wijze in de financiële overzichten zijn weergegeven¹⁹. Omdat de waardering van veel schattingen, anders dan schattingen van reële waarde, gewoonlijk afhangt van het resultaat van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen, is het werk van de accountant genoemd in Standaard 560 bijzonder relevant.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A67. Wanneer er een langere periode bestaat tussen de balansdatum en de datum van de controleverklaring kan de beoordeling door de accountant van de gebeurtenissen in deze periode een effectieve wijze van inspelen zijn op schattingen anders dan schattingen van reële waarde. Dit kan in het bijzonder het geval zijn bij bepaalde kleinere entiteiten die worden bestuurd door de eigenaar-bestuurder, met name wanneer het management geen interne beheersingsmaatregelen heeft geformaliseerd met betrekking tot schattingen.

Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt (Zie: Alinea 13(b))

A68. Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt en van de gegevens waarop deze is gebaseerd kan een passende wijze van inspelen zijn wanneer de schatting bestaat uit een reële waarde schatting, die voortkomt uit een model dat gebruik maakt van waarneembare en niet waarneembare inputs. Het kan ook een passende wijze zijn wanneer bijvoorbeeld:

- De schatting is ontleend aan de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem van de entiteit;
- De beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode er op wijst dat het proces van het management in de huidige periode waarschijnlijk effectief is;
- De schatting is gebaseerd op een omvangrijke populatie van items van gelijksoortige aard die afzonderlijk niet significant zijn.

A69. Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt kan bijvoorbeeld inhouden:

¹⁸ Standaard 560, alinea 6.

¹⁹ Standaard 560, alinea 8.

- Het toetsen in hoeverre de gegevens waarop de schatting is gebaseerd accuraat, volledig en relevant zijn, alsmede of de schatting op een juiste wijze is vastgesteld met gebruikmaking van deze gegevens en van de veronderstellingen van het management;
- Het overwegen van de bron, de relevantie en de betrouwbaarheid van externe gegevens of informatie, met inbegrip van de gegevens die zijn verkregen van externe deskundigen ingehuurd door het management ter ondersteuning bij het maken van een schatting;
- Herberekenen van de schatting, alsmede het beoordelen van de interne consistentie van informatie over een schatting;
- Het rekening houden met de beoordeling- en goedkeuringsprocessen van het management.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A70. In kleinere entiteiten is het proces voor het maken van schattingen waarschijnlijk minder gestructureerd dan in grotere entiteiten. Kleinere entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management beschikken mogelijk noch over uitgebreide beschrijvingen van administratieve procedures, geavanceerde administratie, noch over schriftelijke beleidslijnen. Zelfs indien de entiteit geen formeel vastgestelde procedure hanteert betekent dit niet dat het management niet in staat is een basis te verschaffen op grond waarvan de accountant de schatting kan toetsen.

Het evalueren van de waarderingsmethode (Zie: Alinea 13(b)(i))

A71. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode niet voorschrijft is het evalueren of de gehanteerde methode, met inbegrip van het eventueel gehanteerde model, in de gegeven omstandigheden passend is, een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A72. In dit kader kunnen aangelegenheden die de accountant overweegt bestaan uit bijvoorbeeld de vraag of:

- De redenering die het management heeft gevolgd bij het kiezen of de methode redelijk is;
- Het management de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verschaft criteria, indien aanwezig, ter ondersteuning van de gekozen methode voldoende heeft geëvalueerd en op passende wijze heeft toegepast;
- De methode passend is in de omstandigheden gegeven de aard van het actief of de verplichting dat/die wordt geschat en de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die op schattingen betrekking hebben;
- De methode passend is in verhouding tot de bedrijfsactiviteiten, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert.

A73. In bepaalde gevallen kan het management hebben vastgesteld dat verschillende methoden leiden tot een reeks van significant verschillende schattingen. In die gevallen kan het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop de entiteit onderzoek heeft gedaan naar de oorzaken van deze verschillen voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het evalueren van de geschiktheid van de gekozen methode.

Het evalueren van het gebruikmaken van modellen

A74. In bepaalde gevallen kan het management gebruikmaken van een model, in het bijzonder bij het maken van schattingen van reële waarde. Of het gehanteerde model passend is onder de gegeven omstandigheden kan afhangen van een aantal factoren, zoals de aard van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de sector waarin zij opereert, alsmede van het specifieke actief of de specifieke verplichting dat/die wordt gewaardeerd.

A75. De mate waarin de volgende overwegingen relevant zijn is afhankelijk van de omstandigheden, met inbegrip van de vraag of het model er een is dat commercieel beschikbaar is om te gebruiken in een bepaalde bedrijfstak of sector dan wel een intern ontwikkeld model. In bepaalde gevallen kan de entiteit gebruikmaken van een deskundige om het model te ontwikkelen en te toetsen.

A76. Afhankelijk van de omstandigheden omvatten aangelegenheden die de accountant ook in overweging kan nemen bij het toetsen van een model bijvoorbeeld de vraag of:

- Het model voorafgaand aan het gebruik is gevalideerd met periodieke beoordelingen om zeker te stellen dat het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. Het validatieproces van de entiteit kan een evaluatie inhouden van:
 - De theoretische degelijkheid en mathematische integriteit van het model, met inbegrip van de geschiktheid van de parameters van het model;
 - De consistentie en volledigheid van de invoer in het model van *inputs* zoals in de markt gebruikelijk is;
 - De *output* van het model in vergelijking met feitelijke transacties.
- Er passende beleidslijnen en procedures bestaan voor de beheersing van wijzigingen;
- Het model periodiek wordt gecalibreerd en op validiteit wordt getoetst, in het bijzonder wanneer *inputs* subjectief zijn;
- Aanpassingen worden aangebracht op de *output* van het model, met inbegrip van de vraag of in geval van schattingen van reële waarde dergelijke aanpassingen de veronderstellingen weerspiegelen die marktpartijen zouden hanteren in soortgelijke omstandigheden;

- Het model adequaat is gedocumenteerd, met inbegrip van de beoogde toepassingen en beperkingen van het model alsmede de belangrijkste parameters, vereiste *inputs* en resultaten van eventuele uitgevoerde analyses voor validatie.

Door het management gehanteerde veronderstellingen (Zie: Alinea 13(b)(ii))

- A77. De evaluatie van de accountant van de door het management gehanteerde veronderstellingen is slechts gebaseerd op informatie die voor de accountant beschikbaar is op het moment van de controle. Controlewerkzaamheden met betrekking tot veronderstellingen van het management worden uitgevoerd in de context van de controle van de financiële overzichten van de entiteit en niet met als doel een oordeel te verschaffen over de veronderstellingen zelf.
- A78. Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het evalueren van de redelijkheid van de door het management gehanteerde veronderstellingen omvatten bijvoorbeeld de vraag:
- Of afzonderlijke veronderstellingen redelijk lijken;
 - Of de veronderstellingen onderling afhankelijk en intern consistent zijn;
 - Of de veronderstellingen redelijk lijken wanneer ze collectief of in samenhang met andere veronderstellingen worden beschouwd, hetzij voor de betreffende schatting hetzij voor andere schattingen;
 - Of in geval van schattingen van reële waarde de veronderstellingen in de markt de waarneembare veronderstellingen op passende wijze weerspiegelen.
- A79. De veronderstellingen waarop schattingen worden gebaseerd kunnen een weergave zijn van wat het management verwacht dat het resultaat zal zijn van specifieke doelstellingen en strategieën. In dergelijke gevallen kan de accountant controlewerkzaamheden uitvoeren om de redelijkheid van dergelijke veronderstellingen te evalueren door bijvoorbeeld te overwegen of de veronderstellingen consistent zijn met:
- De algemene economische omgeving en de economische omstandigheden van de entiteit;
 - De plannen van de entiteit;
 - Veronderstellingen die in voorgaande verslagperiodes zijn gemaakt, indien relevant;
 - Ervaring van de entiteit dan wel eerdere situaties waarin de entiteit ervaring heeft opgedaan over de mate waarin deze historische informatie representatief kan worden geacht voor toekomstige situaties of gebeurtenissen;
 - Andere door het management gehanteerde veronderstellingen met betrekking tot de financiële overzichten.

A80. De redelijkheid van de gehanteerde veronderstellingen kan afhankelijk zijn van de intentie en het vermogen van het management om bepaalde handelwijzen tot uitvoer te brengen. Het management documenteert dikwijls plannen en voornemens met betrekking tot bepaalde activa of verplichtingen en het stelsel inzake financiële verslaggeving kan vereisen dat dit wordt gedaan. Hoewel de omvang van de te verkrijgen controle-informatie over die intentie en dat vermogen van het management een kwestie van professionele oordeelsvorming is, kunnen de werkzaamheden van de accountant het volgende inhouden:

- Het beoordelen van het tot uitvoer brengen van de in het verleden vermelde voornemens van het management;
- Het beoordelen van schriftelijke plannen en andere documentatie, met inbegrip van, voor zover van toepassing, formeel goedgekeurde budgetten, autorisaties of notulen;
- Het verzoeken om inlichtingen bij het management omtrent de redenen van een bepaalde handelwijze;
- Het beoordelen van gebeurtenissen die zich voordoen na de datum van de financiële overzichten en tot aan de datum van de controleverklaring;
- Het evalueren van het vermogen van de entiteit een bepaalde gedragslijn ten uitvoer te brengen gegeven de economische omstandigheden van de entiteit, met inbegrip van de implicaties van de door haar aangegane commitments.

Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen echter mogelijk niet toestaan dat bij het maken van schattingen rekening wordt gehouden met voornemens en plannen van het management. Dit is dikwijls het geval bij schattingen van reële waarde omdat de waarderingsoelstelling vereist dat veronderstellingen een weerspiegeling zijn van de veronderstellingen die worden gehanteerd door marktpartijen.

A81. Aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het evalueren van de redelijkheid van door het management gehanteerde veronderstellingen die ten grondslag liggen aan schattingen van reële waarde kunnen, in aanvulling op de hierboven genoemde voor zover van toepassing, bijvoorbeeld inhouden:

- Indien relevant, de vraag of en zo ja, hoe het management marktspecifieke inputs heeft opgenomen in de ontwikkeling van veronderstellingen;
- De vraag of de veronderstellingen consistent zijn met waarneembare marktomstandigheden, alsmede met de kenmerken van het actief of de verplichting die tegen reële waarde wordt gewaardeerd;
- De vraag of de bronnen van veronderstellingen van marktpartijen relevant en betrouwbaar zijn, alsmede hoe het management de te hanteren veronderstellingen heeft gekozen wanneer er een aantal verschillende veronderstellingen van marktpartijen bestaat;

- Waar passend, de vraag of en zo ja, op welke wijze het management rekening heeft gehouden met veronderstellingen die zijn gehanteerd, dan wel met informatie omtrent vergelijkbare transacties, activa of verplichtingen.

A82. Verder kunnen schattingen van reële waarde uit zowel waarneembare als niet waarneembare *inputs* bestaan. Wanneer schattingen van reële waarde worden gebaseerd op niet waarneembare *inputs* omvatten aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bijvoorbeeld de wijze waarop het management de volgende zaken onderbouwt:

- Het onderkennen van de kenmerken van voor de schatting relevante marktpartijen;
- Aanpassingen die het heeft gemaakt op zijn eigen veronderstellingen om zijn visie weer te geven op veronderstellingen die marktpartijen zouden hanteren;
- De vraag of het de beste informatie heeft verwerkt die in de gegeven omstandigheden beschikbaar is;
- Voor zover van toepassing, de wijze waarop zijn veronderstellingen rekening houden met vergelijkbare transacties, activa of verplichtingen.

Wanneer er niet waarneembare *inputs* zijn is het waarschijnlijker dat de evaluatie van de accountant van de veronderstellingen gecombineerd zal moeten worden met andere wijzen van inspelen op de conform alinea 13 ingeschatte risico's teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In dergelijke gevallen kan het voor de accountant noodzakelijk zijn andere controlewerkzaamheden uit te voeren, bijvoorbeeld het onderzoeken van documentatie ter onderbouwing van de beoordeling en goedkeuring van de schatting door de passende managementniveaus alsmede, waar passend, door degenen belast met governance.

A83. Bij het evalueren van de redelijkheid van de veronderstellingen ter onderbouwing van een schatting kan de accountant één of meer significante veronderstellingen onderkennen. Dit kan erop wijzen dat de schatting een hoge mate van schattingsonzekerheid heeft en daarom aanleiding kan geven tot een significant risico. Aanvullende manieren om op significante risico's in te spelen worden beschreven in de alinea's A102-A115.

Het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen (Zie: Alinea 13(c))

A84. Het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt kan een passende manier van inspelen zijn wanneer het proces van het management goed is opgezet, geïmplementeerd en onderhouden, bijvoorbeeld:

- Er bestaan interne beheersingsmaatregelen voor het beoordelen en goedkeuren van de schattingen door de juiste managementniveaus alsmede, voor zover van toepassing, door degenen belast met governance;

- De schatting is ontleend aan de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem van de entiteit.

A85. Het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen is vereist wanneer:

- a. De inschatting van de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting inhoudt van een effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen over het proces; of
- b. Gegevensgerichte werkzaamheden op zich niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen op het niveau van beweringen.²⁰

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A86. Interne beheersingsmaatregelen in het proces van het maken van een schatting kunnen bestaan binnen kleinere entiteiten, maar de formele wijze waarop zij werken kan verschillen. Verder kunnen kleinere entiteiten bepalen dat bepaalde soorten interne beheersingsmaatregelen niet nodig zijn vanwege actieve betrokkenheid van het management in het proces van financiële verslaggeving. In het geval van zeer kleine entiteiten zijn er mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelen die de accountant kan onderkennen. Daarom is de benadering inzake het inspelen op de ingeschatte risico's eerder gegevensgericht van aard, waarbij de accountant één of meer van de in alinea 13 genoemde werkzaamheden uitvoert.

Het ontwikkelen van een puntschatting of interval (Zie: Alinea 13(d))

- A87. Het ontwikkelen van een puntschatting of een interval voor het evalueren van een puntschatting door het management kan een passende wijze van inspelen zijn wanneer bijvoorbeeld:
- Een schatting niet is ontleend aan de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem;
 - De beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode er op wijst dat het niet waarschijnlijk is dat het proces van het management in de huidige verslagperiode effectief zal zijn;
 - De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit binnen en over de processen van het management voor het vaststellen van schattingen niet goed zijn opgezet of niet juist zijn geïmplementeerd;

²⁰ Standaard 330, alinea 8.

- Gebeurtenissen of transacties tussen de einddatum van de verslagperiode en de datum van de controleverklaring in tegenspraak zijn met de puntschatting door het management;
 - Er alternatieve bronnen van relevante gegevens beschikbaar zijn voor de accountant die kunnen worden gebruikt voor het bepalen van een puntschatting of van een interval.
- A88. Zelfs wanneer de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit goed zijn opgezet en juist zijn geïmplementeerd kan het ontwikkelen van een puntschatting of een interval een effectieve of efficiënte manier zijn om in te spelen op de ingeschatte risico's. In andere situaties kan de accountant deze benadering in overweging nemen als onderdeel van het bepalen of verdere werkzaamheden nodig zijn en zo ja, de aard en omvang daarvan.
- A89. De door de accountant gekozen benadering voor het ontwikkelen van een puntschatting dan wel een interval kan verschillen op basis van wat onder de gegeven omstandigheden als het meest effectief wordt geacht. De accountant kan bijvoorbeeld in eerste instantie een voorlopige puntschatting ontwikkelen, en dan een inschatting maken van haar gevoeligheid voor veranderingen in veronderstellingen om een interval vast te stellen waarmee de puntschatting van het management wordt geëvalueerd. Als alternatief kan de accountant beginnen met het ontwikkelen van een interval ten einde, waar mogelijk, een puntschatting te bepalen.
- A90. De mogelijkheid voor de accountant om een puntschatting te ontwikkelen, in tegenstelling tot een schattingsinterval, hangt af van verschillende factoren, met inbegrip van het gehanteerde model, de aard en de omvang van de beschikbare gegevens en de schattingsonzekerheid die met het maken van de schatting samenhangt. Verder kan de beslissing om een puntschatting dan wel een interval te ontwikkelen worden beïnvloed door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat het soort van puntschatting kan voorschrijven die gehanteerd moet worden na het in overweging nemen van de alternatieve resultaten en veronderstellingen, dan wel een bepaalde waarderingsmethode kan voorschrijven (bijvoorbeeld het gebruikmaken van een methode voor het bepalen van de contant gemaakte gewogen verwachtingswaarde).
- A91. De accountant kan een puntschatting of een interval op een aantal manieren ontwikkelen, bijvoorbeeld door:
- Gebruik te maken van een model, bijvoorbeeld een model dat commercieel beschikbaar is om te gebruiken in een bepaalde bedrijfstak of sector dan wel een intern of door de accountant ontwikkeld model;
 - Het verder uitwerken van het beschouwen door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten, bijvoorbeeld door het introduceren van een andere verzameling van veronderstellingen;

- Het in dienst nemen of inhuren van een persoon met gespecialiseerde deskundigheid met het ontwikkelen of uitvoeren van het model, dan wel met het verschaffen van relevante veronderstellingen;
- Het refereren aan andere vergelijkbare situaties, transacties of gebeurtenissen dan wel, voor zover relevant, aan markten voor vergelijkbare activa of verplichtingen.

Inzicht verwerven in de veronderstellingen of methoden van het management (Zie: Alinea 13(d)(i))

A92. Wanneer de accountant een puntschatting of een interval maakt en gebruik maakt van veronderstellingen of een methode die verschilt van die welke gebruikt worden door het management, vereist alinea 13(d)(i) dat de accountant voldoende inzicht verkrijgt in de door het management gehanteerde veronderstellingen of methoden bij het maken van de schatting. Dit inzicht verschaft de accountant informatie die relevant kan zijn voor het door hem ontwikkelen van een passende puntschatting of interval. Verder is het de accountant behulpzaam bij het begrijpen en evalueren van eventuele significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van het management. Er kan bijvoorbeeld een verschil ontstaan omdat de accountant andere maar even geldige veronderstellingen hanteerde in vergelijking met die door het management worden gehanteerd. Dit kan aantonen dat de schatting in hoge mate gevoelig is voor bepaalde veronderstellingen en daardoor onderhevig is aan een hoge schattingsonzekerheid, wat er op wijst dat de schatting een significant risico kan vormen. Aan de andere kant kan er een verschil ontstaan ten gevolge van een feitelijke door het management gemaakte fout. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het bij het trekken van conclusies nuttig achten met het management van gedachten te wisselen over de basis van de gehanteerde veronderstellingen en de validiteit daarvan, alsmede over het verschil, indien aanwezig, in de gekozen benadering bij het maken van de schatting.

Verkleinen van een interval (Zie: Alinea 13(d)(ii))

- A93. Wanneer de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren om de redelijkheid van de puntschatting van het management te evalueren (het door de accountant gehanteerde interval) wordt op grond van alinea 13(d)(ii) vereist dat het genoemde interval alle “redelijke resultaten” bevat, in plaats van alle mogelijke resultaten. Het interval kan niet van dien aard zijn dat het uit alle mogelijke uitkomsten bestaat wil het bruikbaar zijn, omdat een dergelijk interval te groot is om effectief te zijn voor de doeleinden van de controle. Het door de accountant gehanteerde interval is bruikbaar en effectief wanneer het klein genoeg is om de accountant in staat te stellen de conclusie te trekken of de schatting een afwijking bevat.
- A94. Gewoonlijk is een interval, dat is beperkt zodat het gelijk of kleiner is dan het niveau van uitvoeringsmaterialiteit, adequaat in het kader van het evalueren van de redelijkheid van de puntschat-

ting van het management. In het bijzonder voor bepaalde sectoren kan het echter onmogelijk zijn het interval tot beneden een dergelijk bedrag te verkleinen. Dit sluit niet noodzakelijkerwijs opname van de schatting uit. Het kan er echter op wijzen dat de met de schatting verbonden schattingsonzekerheid zodanig is dat deze een significant risico doet ontstaan. Aanvullende manieren om op significante risico's in te spelen worden beschreven in de alinea's A102-A115.

- A95. Verkleining van het interval tot een situatie waarbij alle resultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd kan worden bereikt door:
- a. De resultaten aan de uiteinden van het interval waarvan de accountant van mening is dat het onwaarschijnlijk is dat zij voorkomen, uit het interval te verwijderen; en
 - b. Op basis van de beschikbare controle-informatie door te gaan met het verkleinen van het interval totdat de accountant tot de conclusie komt dat alle resultaten binnen het interval redelijk lijken. In bepaalde zeldzame gevallen kan de accountant in staat zijn het interval zodanig te verkleinen dat de controle-informatie een puntschatting oplevert.

Overwegen of specialistische vaardigheden en kennis vereist zijn (Zie: Alinea 14)

- A96. Bij het plannen van de controle wordt van de accountant vereist de aard, timing en omvang van de middelen vast te stellen die nodig zijn om de controleopdracht uit te voeren²¹. Dit kan voor zover noodzakelijk de betrokkenheid inhouden van personen met specialistische vaardigheden of kennis. Bovendien vereist Standaard 220 dat de opdrachtpartner zich ervan heeft vergewist dat het opdrachtteam en de eventuele door de accountant aangestelde externe deskundigen, die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, collectief beschikken over de passende competenties en bekwaamheden om de controleopdracht uit te voeren²². In de loop van de controle van schattingen kan de accountant in het licht van zijn ervaring en van de omstandigheden van de opdracht onderkennen dat specialistische vaardigheden en kennis nodig zijn om te worden toegepast met betrekking tot één of meer aspecten van de schattingen.
- A97. Aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de overweging van de accountant of specialistische vaardigheden en kennis vereist zijn omvatten bijvoorbeeld:
- De aard van het onderliggende actief, de onderliggende verplichting of het onderliggende eigen vermogensbestanddeel in een specifieke bedrijfsactiviteit of sector (bijvoorbeeld delfstoffenlagen, agrarische activa, complexe financiële instrumenten);
 - Een hoge mate van schattingsonzekerheid;

²¹ Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten", alinea 8(e).

²² Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", alinea 14.

- Complexe berekeningen of specialistische modellen die worden toegepast, bij bijvoorbeeld het schatten van reële waarden wanneer er geen waarneembare markt bestaat;
- De complexiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen, met inbegrip van de vraag of er gebieden bekend zijn die onderworpen zijn aan verschillende interpretaties of waar de praktische uitwerking inconsistent of in ontwikkeling is;
- De werkzaamheden die de accountant voornemens is uit te voeren om in te spelen op ingeschatte risico's.

- A98. Voor het grootste deel van de schattingen, zelfs wanneer er schattingsonzekerheid bestaat, is het onwaarschijnlijk dat specialistische vaardigheden of kennis zijn vereist. Het is bijvoorbeeld niet waarschijnlijk dat specialistische vaardigheden of kennis noodzakelijk zijn voor een accountant om een voorziening voor dubieuze vorderingen te evalueren.
- A99. De accountant bezit mogelijk niet de vereiste specialistische vaardigheden of kennis wanneer de aangelegenheid betrekking heeft op een ander gebied dan verslaggeving of controle en hij kan genoodzaakt zijn een beroep te doen op een door de accountant ingeschakelde deskundige teneinde hierover te beschikken. Standaard 620²³ stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het bepalen van de noodzaak om een door de accountant ingeschakelde deskundige in dienst te nemen of in te huren, alsmede van de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer hij gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- A100. Verder kan de accountant in bepaalde gevallen besluiten dat het noodzakelijk is specialistische vaardigheden of kennis te verkrijgen met betrekking tot specifieke gebieden van verslaggeving of controle. Individuen met dergelijke vaardigheden of kennis kunnen in dienst genomen worden bij het kantoor van de accountant of kunnen deel uitmaken van een externe organisatie die geen deel uitmaakt van het kantoor van de accountant. Wanneer dergelijke individuen controlewerkzaamheden uitvoeren binnen de opdracht maken zij deel uit van het opdrachtteam en zijn ze daarom onderworpen aan de vereisten van Standaard 220.
- A101. Afhankelijk van de inzichten van de accountant en van de ervaring met het werken met de door de accountant ingeschakelde deskundige of de andere individuen met specialistische vaardigheden of kennis kan de accountant het passend achten aangelegenheden als de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te bespreken met de betrokken individuen om er voor te zorgen dat hun werkzaamheden relevant zijn voor de doeleinden van de controle.

²³ Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige".

Verdere gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's

(Zie: Alinea 15)

- A102. Bij het controleren van schattingen die aanleiding geven tot significante risico's zijn de verdere gegevensgerichte werkzaamheden van de accountant gericht op het evalueren van:
- a. De wijze waarop het management het effect van de schattingsonzekerheid die met het maken van de schatting samenhangt heeft ingeschat, alsmede van het effect dat deze onzekerheid kan hebben op de geschiktheid van de opname van de schatting in de financiële overzichten; en
 - b. De toereikendheid van de daaraan gerelateerde toelichtingen.

Schattingsonzekerheid

Beschouwing door het management van de schattingsonzekerheid (Zie: Alinea 15(a))

- A103. Het management kan alternatieve veronderstellingen of resultaten van de schattingen evalueren door middel van een aantal methoden, afhankelijk van de omstandigheden. Eén van de door het management gehanteerde mogelijke methoden is het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse. Deze zou met zich mee kunnen brengen dat de wijze wordt vastgesteld waarop het monetaire bedrag van een schatting varieert met verschillende veronderstellingen. Zelfs voor schattingen die zijn gewaardeerd tegen reële waarde kan er een variatie zijn omdat verschillende marktpartijen verschillende veronderstellingen zullen hanteren. Een gevoeligheidsanalyse zou kunnen leiden tot het ontwikkelen van een aantal scenario's, voor de uitkomsten daarvan die soms worden gekenmerkt als een interval van door het management bepaalde uitkomsten, zoals "pessimistische" en "optimistische" scenario's.
- A104. Een gevoeligheidsanalyse kan aantonen dat een schatting niet gevoelig is voor veranderingen in bepaalde veronderstellingen. Aan de andere kant kan zij aantonen dat de schatting gevoelig is voor één of meer veronderstellingen waaraan door de accountant in het bijzonder aandacht wordt besteed.
- A105. Dit heeft niet de bedoeling te suggereren dat een bepaalde methode van omgaan met schattingsonzekerheid (zoals gevoeligheidsanalyse) meer geschikt is dan een andere methode, dan wel dat de beschouwing door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten moet worden uitgevoerd door middel van een gedetailleerd proces dat wordt onderbouwd door uitgebreide documentatie. De vraag of het management heeft ingeschat hoe schattingsonzekerheid van invloed kan zijn op de schatting die van betekenis is, is belangrijker dan de specifieke manier waarop dit is gedaan. Daarom kan het, wanneer het management geen alternatieve veronderstellingen of resultaten in overweging heeft genomen, voor de accountant noodzakelijk zijn een bespreking te voeren

met het management en om onderbouwing te vragen voor de wijze waarop het is omgegaan met de effecten van de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A106. Het is mogelijk dat kleinere entiteiten gebruikmaken van eenvoudige middelen om een inschatting te maken van de schattingsonzekerheid. In aanvulling op de beoordeling door de accountant van de beschikbare documentatie kan de accountant andere controle-informatie verkrijgen over het in overweging nemen door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management. Bovendien bezit het management mogelijk geen deskundigheid in het overwegen van alternatieve uitkomsten dan wel in het op een andere wijze omgaan met de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt. In dergelijke gevallen kan de accountant aan het management uitleg geven over het proces of de verschillende daarvoor beschikbare methoden, alsmede over de wijze van documenteren daarvan. Dit verandert echter niets aan de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten.

Significante veronderstellingen (Zie: Alinea 15(b))

- A107. Een veronderstelling die wordt gehanteerd bij het maken van een schatting kan als significant worden gezien indien een redelijke variatie in de veronderstelling een van materieel belang zijnde invloed zou kunnen hebben op de waardering van de schatting.
- A108. Onderbouwing voor significante veronderstellingen gebaseerd op kennis van het management kan worden verkregen vanuit de doorlopende processen van het management voor strategische analyse en risicobeheersing. Zelfs zonder formeel vastgestelde processen, zoals dat het geval kan zijn bij kleinere entiteiten, kan de accountant in staat zijn de veronderstellingen te evalueren door middel van het verzoeken om inlichtingen bij en het voeren van gesprekken met het management, naast andere controlewerkzaamheden, teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
- A109. De overwegingen van de accountant bij het evalueren van door het management gemaakte veronderstellingen zijn beschreven in de alinea's A77-A83.

De intentie en het vermogen van het management (Zie: Alinea 15(c))

- A110. De overwegingen van de accountant met betrekking tot door het management gemaakte veronderstellingen, alsmede het voornemen en de intentie en het vermogen van het management zijn beschreven in de alinea's A13 en A80.

Het ontwikkelen van een interval (Zie: Alinea 16)

A111. Bij het opstellen van de financiële overzichten kan het management zich ervan vergewissen dat het op adequate wijze is omgegaan met de effecten van schattingsonzekerheid die met schattingen samenhangt die significante risico's doet ontstaan. In bepaalde omstandigheden kan de accountant de inspanningen van het management echter als inadequaats beschouwen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer naar het oordeel van de accountant:

- Geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen door middel van het evalueren door de accountant van de wijze waarop het management is omgegaan met de effecten van schattingsonzekerheid;
- Het noodzakelijk is verder onderzoek te verrichten naar de mate van schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt, bijvoorbeeld wanneer de accountant zich ervan bewust is dat er een ruime variatie bestaat in resultaten voor soortgelijke schattingen onder soortgelijke omstandigheden;
- Het niet waarschijnlijk is dat andere controle-informatie kan worden verkregen, bijvoorbeeld door middel van het beoordelen van gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring;
- Er indicatoren kunnen bestaan voor oneigenlijke beïnvloeding door het management bij het maken van schattingen.

A112. De overwegingen van de accountant bij het in dit kader bepalen van een interval zijn beschreven in de alinea's A87-A95.

*Criteria voor opname en waardering***Opname van schattingen in de financiële overzichten (Zie: Alinea 17(a))**

A113. Wanneer het management een schatting in de financiële overzichten heeft verwerkt is de aandacht van de accountant gericht op de vraag of de waardering van de schatting voldoende betrouwbaar is om te voldoen aan de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A114. Met betrekking tot schattingen die niet zijn verwerkt is de aandacht van de accountant gericht op de vraag of inderdaad is voldaan aan de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Zelfs wanneer een schatting niet is opgenomen en de accountant tot de conclusie komt dat deze werkwijze passend is, kan er een noodzaak bestaan tot het uiteenzetten van de omstandigheden in de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. De accountant kan ook vaststellen dat er een noodzaak bestaat de aandacht van de lezer te vestigen op een significante onzekerheid door een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen aan

de controleverklaring. Standaard 706²⁴ stelt vereisten vast en geeft leidraden met betrekking tot deze alinea's.

Waarderingsgrondslag voor de schattingen (Zie: Alinea 17(b))

A115. Met betrekking tot schattingen van reële waarde veronderstellen bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving dat de reële waarde betrouwbaar kan worden bepaald als voorwaarde voor het vereisen dan wel het toestaan van waarderings tegen reële waarde en van de daarop gebaseerde toelichtingen. In sommige gevallen kan deze veronderstelling worden verworpen wanneer er bijvoorbeeld geen passende methode of grondslag voor waardering bestaat. In dergelijke gevallen is de aandacht van de accountant gericht op de vraag of de grondslag van het management voor het niet voldoen aan deze vereiste met betrekking tot het hanteren van reële waarde, uiteengezet onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, passend is.

Het evalueren van de redelijkheid van de schattingen en het vaststellen van afwijkingen

(Zie: Alinea 18)

- A116. Op grond van de verkregen controle-informatie kan de accountant tot de conclusie komen dat de informatie wijst op een schatting die verschilt van de puntschatting van het management. Wanneer de controle-informatie een onderbouwing is voor een puntschatting vormt het verschil tussen de puntschatting van de accountant en die van het management een afwijking. Wanneer de accountant heeft vastgesteld dat het hanteren van het door de accountant gehanteerde interval voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, wordt een puntschatting van het management die buiten dit interval van de accountant ligt niet onderbouwd door controle-informatie. In dergelijke gevallen is de afwijking niet kleiner dan het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijgelegen punt van het door de accountant gehanteerde interval.
- A117. Wanneer het management een schatting, dan wel de methode om die te maken, ten opzichte van de voorgaande verslagperiode heeft gewijzigd op basis van een subjectieve inschatting dat er een verandering in omstandigheden is opgetreden, kan de accountant op grond van de controle-informatie tot de conclusie komen dat de schatting een afwijking bevat als gevolg van een arbitraire wijziging door het management, dan wel dit beschouwen als een indicatie voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management (Zie: Alinea A124-A125).
- A118. Standaard 450²⁵ geeft leidraden voor het onderscheiden van afwijkingen in het kader van de evaluatie door de accountant van het effect van niet gecorrigeerde afwijkingen op de financiële

²⁴ Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

²⁵ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen".

overzichten. Met betrekking tot schattingen kan een afwijking, veroorzaakt door fraude dan wel door fouten, ontstaan als gevolg van:

- Afwijkingen waarover geen twijfel bestaat (feitelijke afwijkingen);
- Verschillen die ontstaan vanuit standpunten van het management met betrekking tot schattingen die de accountant als onredelijk beschouwt, dan wel door de keuze of de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt (afwijkingen als gevolg van de standpunten);
- De beste schatting van de accountant van afwijkingen in populaties die gebaseerd zijn op de projectie van afwijkingen die zijn onderkend in controlesteekproeven op de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken (geprojecteerde afwijkingen).

In bepaalde gevallen met betrekking tot schattingen kan een afwijking ontstaan als gevolg van een combinatie van deze omstandigheden, waardoor afzonderlijke categorisering moeilijk of onmogelijk is.

A119. Het evalueren van de redelijkheid van schattingen en van de daarmee verband houdende in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, of zij al dan niet zijn vereist op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel vrijwillig zijn opgenomen, brengt in essentie dezelfde soorten van overwegingen met zich mee als die worden toegepast bij het controleren van een in de financiële overzichten opgenomen schatting.

Toelichtingen met betrekking tot schattingen

Toelichtingen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie: Alinea 19)

A120. Het weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvat adequate toelichting op van materieel belang zijnde aangelegenheden. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan toelichtingen met betrekking tot schattingen toestaan dan wel voorschrijven, en sommige entiteiten kunnen vrijwillig aanvullende informatie opnemen in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Deze toelichtingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- De gehanteerde veronderstellingen;
- De gehanteerde schattingsmethode, met inbegrip van elk toegepast model;
- De basis voor de selectie van de schattingsmethode;
- Het effect van eventuele veranderingen in de schattingsmethode ten opzichte van de voorgaande verslagperiode;
- De oorzaken en implicaties van schattingsonzekerheid.

Dergelijke toelichtingen zijn relevant voor de gebruikers voor het begrijpen van de schattingen die zijn opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten, en het is noodzakelijk om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de toelichtingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A121. In bepaalde gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichting vereisen met betrekking tot onzekerheden. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven bijvoorbeeld voor:

- Het uiteenzetten van de kernveronderstellingen en andere oorzaken van schattingsonzekerheid die een significant risico inhouden van het noodzakelijk maken van een aanpassing van materieel belang op de boekwaarden van activa of verplichtingen. Dergelijke vereisten kunnen worden omschreven met gebruikmaking van bewoordingen als “kernoorzaken van schattingsonzekerheid” of “kritische schattingen”;
- Het uiteenzetten van het interval van mogelijke resultaten, alsmede de bij het bepalen van het interval gehanteerde veronderstellingen;
- Het uiteenzetten van informatie met betrekking tot de significantie van schattingen van reële waarde voor de financiële positie en prestaties van de entiteit;
- Kwalitatieve uiteenzettingen zoals het onderhevig zijn aan risico en hoe die ontstaan, de doelstellingen, beleidslijnen en procedures van de entiteit om met dit risico om te gaan alsmede de gehanteerde methoden om het risico en de eventuele veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in deze kwalitatieve benaderingen te bepalen;
- Kwantitatieve uiteenzettingen zoals de mate waarin de entiteit bloot staat aan risico, gebaseerd op informatie die intern wordt verschaft aan kernfunctionarissen binnen het management, met inbegrip van kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico.

Uiteenzettingen van schattingsonzekerheid in het geval van schattingen die significante risico's doen ontstaan (Zie: Alinea 20)

A122. Met betrekking tot schattingen die een significant risico vormen, zelfs wanneer de toelichtingen in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant tot de conclusie komen dat de uiteenzetting van de schattingsonzekerheid inadequaat is in het licht van de omstandigheden en van de betrokken feiten. De evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de uiteenzetting van de schattingsonzekerheid wordt belangrijker naarmate het interval van mogelijke resultaten van de schatting groter is in verhouding tot de materialiteit (zie de daarmee verband houdende bespreking in alinea A94).

A123. In bepaalde gevallen kan de accountant het passend achten het management aan te sporen om in de toelichtingen opgenomen in de financiële overzichten een beschrijving te geven van de

omstandigheden met betrekking tot de schattingsonzekerheid. Standaard 705²⁶ geeft leidraden voor de implicaties voor de controleverklaring wanneer de accountant van mening is dat de toelichtingen die door het management in de financiële overzichten zijn opgenomen met betrekking tot de schattingsonzekerheid in de financiële overzichten inadequaat dan wel misleidend zijn.

Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management

(Zie: Alinea 21)

A124. Tijdens de controle kan de accountant zich bewust worden van standpunten en beslissingen van het management die aanleiding geven tot indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. Dergelijke indicatoren kunnen van invloed zijn op de conclusie van de accountant over de vraag of de risico-inschatting van de accountant en de wijze waarop daarop is ingespeeld nog passend zijn, en het kan voor de accountant noodzakelijk zijn de implicaties voor de het resterende gedeelte van de controle te overwegen. Verder kunnen ze van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten zoals besproken in Standaard 700²⁷.

A125. Voorbeelden van indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management met betrekking tot schattingen omvatten:

- Wijzigingen in een schatting of in de methode om deze te maken, wanneer het management een subjectieve inschatting heeft gemaakt dat zich een verandering in de omstandigheden heeft voorgedaan;
- Het hanteren van veronderstellingen van de entiteit zelf voor het maken van schattingen van reële waarde wanneer deze inconsistent zijn met in de markt waarneembare veronderstellingen;
- Het kiezen of opzetten van significante veronderstellingen die leiden tot een puntschatting die gunstig is voor de doelstellingen van het management;
- Het kiezen van een puntschatting die een aanwijzing kan zijn voor een patroon van optimisme of pessimisme.

²⁶ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

²⁷ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

Schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 22)

A126. Standaard 580²⁸ bespreekt het gebruikmaken van schriftelijke bevestigingen. Afhankelijk van de aard, de materialiteit en de omvang van schattingsonzekerheid kunnen schriftelijke bevestigingen omtrent de in de financiële overzichten verwerkte of toegelichte schattingen bevestigingen inhouden:

- Over de geschiktheid van de waarderingsprocessen, met inbegrip van de daarmee verband houdende veronderstellingen en modellen, die door het management worden gehanteerd bij het bepalen van schattingen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede omtrent de consistentie in het toepassen van de processen;
- Dat de veronderstellingen op passende wijze de intentie en het vermogen van het management om bepaalde handelwijzen namens de entiteit tot uitvoer te brengen weergeeft, voor zover relevant voor de schattingen en de toelichtingen;
- Dat de toelichtingen met betrekking tot schattingen volledig en geschikt zijn onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Dat geen gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode een aanpassing vereist in de schattingen en toelichtingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten.

A127. Voor die schattingen die niet in de financiële overzichten zijn opgenomen of toegelicht kunnen schriftelijke bevestigingen ook bevestigingen inhouden omtrent:

- De passendheid van de door het management gehanteerde grondslag bij het vaststellen dat niet is voldaan aan de criteria voor opname of toelichting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie: Alinea A114)
- De passendheid van de door het management gehanteerde grondslag om de veronderstelling te verwerpen die betrekking heeft op de betrouwbaarheid van het waarden tegen reële waarde in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voor die schattingen die noch zijn gewaardeerd, noch zijn toegelicht tegen reële waarde. (Zie: Alinea A115)

²⁸ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen."

Documentatie

(Zie: Alinea 23)

A128. Documentatie van tijdens de controle onderkende indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het trekken van zijn conclusie over de vraag of de risico-inschatting van de accountant en de wijze waarop daarop is ingespeeld nog passend zijn, alsmede bij het evalueren van de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. Zie alinea A125 voor voorbeelden van aanwijzingen voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding het management.

Bijlage: Waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen onder verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving

(Zie: Alinea A1)

Deze bijlage heeft slechts ten doel een algemeen beeld te geven van waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen onder verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving als achtergrond en context.

1. Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen of staan toe dat er verscheidenheid bestaat in waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen in financiële overzichten. Zij verschillen eveneens in de mate van leidraden die ze geven voor de grondslag van waardering van activa en verplichtingen of de daarmee verband houdende toelichtingen. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving voorzien in strikte leidraden, andere geven algemene leidraden, en weer andere geven in het geheel geen leidraden. Bovendien bestaan er ook bepaalde sector-specifieke praktijken voor waardering en toelichtingen tegen reële waarde.
2. Definities van reële waarde kunnen verschillen tussen stelsels inzake financiële verslaggeving, dan wel voor verschillende activa, verplichtingen of toelichtingen binnen een bepaald stelsel. International Accounting Standard (IAS) 39²⁹ bijvoorbeeld definieert reële waarde als “het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen bereid zijnde partijen in een arm’s length transaction.” Het beginsel van reële waarde veronderstelt gewoonlijk eerder een huidige transactie dan een afwikkeling op een datum in het verleden of in de toekomst. Daarom zou het proces van waardering tegen reële waarde het zoeken zijn van de geschatte prijs waartegen die transactie zou plaatsvinden. Aanvullend blijft het concept reële waarde in de betekenis die in deze Standaard hieraan wordt gegeven van toepassing, hoewel stelsels inzake financiële verslaggeving verschillende bewoordingen hanteren zoals “entiteit specifieke waarde”, “gebruikswaarde” of soortgelijke terminologie.
3. Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen veranderingen in de waarderingen tegen reële waarde die zich in de tijd voordoen op verschillende manieren behandelen. Een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld als eis stellen dat veranderingen in de waarderingen tegen reële waarde van bepaalde activa of verplichtingen direct in het eigen vermogen worden verwerkt, terwijl zulke veranderingen als resultaat zouden kunnen worden verwerkt in andere stelsels. In sommige stelsels wordt de bepaling van de vraag of de reële waarde verslaggeving wordt gehanteerd of de wijze waarop deze wordt toegepast, beïnvloed door de bedoeling van het management om bepaalde handelwijzen tot uitvoer te brengen met betrekking tot het specifieke actief of verplichting.
4. Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen in verschillende mate vereisen of toestaan om bepaalde waarderingen tegen reële waarde tot stand te brengen en om bepaalde toelichtingen in de financiële overzichten te verschaffen. Het is mogelijk dat het stelsel inzake financiële verslaggeving:

²⁹ IAS 39, “Financiële instrumenten: opname en waardering”.

- Vereisten voorschrijft voor de waardering, de presentatie en het toelichten met betrekking tot bepaalde informatie die in de financiële overzichten werd verwerkt of die in de toelichting is opgenomen dan wel die wordt weergegeven als aanvullende informatie;
 - Bepaalde waarderingen met gebruikmaking van reële waarde toestaat naar keuze van de entiteit of alleen wanneer aan bepaalde criteria is voldaan;
 - Een specifieke methode voor het bepalen van reële waarde voorschrijft, bijvoorbeeld door middel van het hanteren van een onafhankelijke taxatie of gespecificeerde manieren van het hanteren van discounted-cash-flow methode;
 - Een keuze toestaat voor een methode ter bepaling van reële waarde uit verschillende alternatieve methoden (de selectiecriteria kunnen al dan niet worden voorgeschreven door het stelsel inzake financiële verslaggeving); of
 - Geen enkele leidraden verschaft over waarderingen tegen reële waarde of toelichtingen over reële waarde anders dan dat het gebruik daarvan duidelijk is middels gewoonte of praktijk, bijvoorbeeld een sector praktijk.
5. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving veronderstellen dat het een noodzakelijke voorwaarde is voor het vereisen dan wel het toestaan van waarderingen tegen reële waarde of toelichtingen dat de reële waarde voor activa of verplichtingen op betrouwbare wijze kan worden bepaald. In sommige gevallen kan deze veronderstelling worden verworpen wanneer er voor een actief of verplichting geen marktnotering bestaat in een actieve markt en wanneer andere methoden voor het op redelijke wijze inschatten van reële waarde duidelijk niet-passend of niet werkbaar zijn. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen een hiërarchie in reële waarde specificeren die *inputs* voor het hanteren om tot een reële waarde te komen binnen een bandbreedte die te maken hebben met duidelijk "waarneembare *inputs*" gebaseerd op marktnoteringen en actieve markten onderscheidt van "niet waarneembare *inputs*" die te maken hebben met eigen standpunten van de entiteit omtrent veronderstellingen die marktpartijen zouden hanteren.
6. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen bepaalde gespecificeerde wijzigingen of aanpassingen in de informatie omtrent waardering, dan wel andere overwegingen die uniek zijn voor een bepaald actief of een bepaalde verplichting. Verslaggeving inzake investering in onroerend goed kan bijvoorbeeld aanpassingen vereisen die gemaakt moeten worden op een getaxeerde marktwaarde, zoals aanpassingen voor geschatte afsluit- en overdrachtskosten bij verkoop, aanpassingen verband houdend met de staat en de locatie van het onroerend goed, alsmede andere aangelegenheden. Analoog hieraan kunnen openbare noteringen wellicht moeten worden gewijzigd of aangepast om te komen tot een meer geschikte waardering tegen reële waarde indien de markt voor een bepaald actief geen actieve markt is. Marktnoteringen zijn bijvoorbeeld mogelijk geen indicatie voor reële waarde indien er infrequente activiteit in de markt bestaat, de markt niet goed geordend is, dan wel er kleine hoeveelheden eenheden worden verhandeld in verhouding tot de totale hoeveelheid eenheden die er bestaat. Daarom moeten deze marktprijzen worden gewijzigd of aangepast. Er kunnen alternatieve bronnen van marktinformatie nodig zijn om deze wijzigingen of aanpassingen aan te brengen. Verder dient in bepaalde gevallen mogelijk rekening te worden gehouden met verleend zakelijk onderpand (bijvoorbeeld wanneer er onderpand is verleend voor

- bepaalde soorten van schuldinvesteringen) bij het bepalen van de reële waarde of de mogelijke bijzondere waardevermindering van een actief of verplichting.
7. In de meeste stelsels inzake financiële verslaggeving ligt aan het beginsel van waarderingen tegen reële waarde de continuïteitsveronderstelling van de entiteit ten grondslag zonder enig voornemen of enige noodzaak om te liquideren, om de omvang van haar van materieel belang zijnde activiteiten in te perken, dan wel een transactie aan te gaan tegen ongunstige voorwaarden. Daarom zal in dit geval de reële waarde niet het bedrag zijn dat de entiteit zou ontvangen of betalen bij een gedwongen transactie, een onvrijwillige liquidatie of een gedwongen verkoop. Aan de andere kant kunnen algemene economische omstandigheden of voor bepaalde sectoren specifieke economische omstandigheden er toe leiden dat er illiquiditeit in de markt bestaat en vereisen dat reële waarden gebaseerd zijn op ingezakte prijzen, mogelijk op significante ingezakte prijzen. Een entiteit kan echter rekening dienen te houden met haar huidige economische situatie of activiteiten bij het bepalen van de reële waarden van haar activa en verplichtingen indien het is voorgeschreven of toegestaan om dit te doen door haar stelsel inzake financiële verslaggeving, waarbij dit stelsel al dan niet specificeert op welke wijze dit wordt gedaan. Zo kan bijvoorbeeld een voornemen van het management om een actief versneld te vervreemden om te voldoen aan bepaalde bedrijfsdoelstellingen relevant zijn voor de bepaling van de reële waarde van dat actief.

Gangbaarheid van waarderingen tegen reële waarde

8. Waarderingen en toelichtingen gebaseerd op reële waarde kennen een toenemend belang in stelsels inzake financiële verslaggeving. Reële waarden kunnen zich op een aantal manieren voordoen in en van invloed zijn op de vaststelling van financiële overzichten, met inbegrip van de waardering tegen reële waarde van het volgende:
- Bepaalde activa of verplichtingen, zoals verhandelbare effecten of verplichtingen om een verbintenis onder een financieel instrument af te wikkelen, routinematig of periodiek "marked-to-market";
 - Bepaalde componenten van het eigen vermogen, bijvoorbeeld bij het behandelen van de opname, waardering en presentatie van bepaalde financiële instrumenten met eigen vermogenskenmerken, zoals een obligatie die door de houder kan worden geconverteerd in gewone aandelen van de emittent;
 - Bepaalde activa of verplichtingen die zijn verkregen in een bedrijfscombinatie. De eerste vaststelling van goodwill als gevolg van een verkrijging van een entiteit bij een bedrijfscombinatie is bijvoorbeeld gewoonlijk gebaseerd op de waardering tegen reële waarde van de identificeerbare verkregen activa en verplichtingen en de reële waarde van de verstrekte tegenprestatie;
 - Bepaalde activa of verplichtingen die eenmalig zijn aangepast naar reële waarde. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen het hanteren van een reële waarde waardering vereisen om een aanpassing te kwantificeren van een actief of

een groep van activa als onderdeel van het bepalen van een afwaardering, bijvoorbeeld een toets voor afwaardering van goodwill, die is verkregen in een bedrijfscombinatie op basis van de reële waarde van een gedefinieerde operationele entiteit of rapporterende eenheid, waarvan de waarde indertijd is toegerekend aan de groep van activa en verplichtingen van de entiteit of het bedrijfsonderdeel om een daarin begrepen goodwill te bepalen ter vergelijking met de geboekte goodwill;

- Samenvoegingen van activa en verplichtingen. In bepaalde omstandigheden vraagt de waardering van een verzameling of groep van activa of verplichtingen om een samenvoeging van reële waarden van bepaalde afzonderlijke activa of verplichtingen binnen zo'n verzameling of groep. Onder het voor een entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zou de waardering van een gediversificeerde portefeuille van leningen bijvoorbeeld kunnen worden bepaald op basis van de reële waarde van bepaalde categorieën van leningen waaruit de portefeuille bestaat;
- Informatie die is toegelicht in de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen of die is weergegeven als aanvullende informatie, maar niet in de financiële overzichten is opgenomen.

<i>Inleiding</i>	1 - 8
Reikwijdte van deze Standaard	1
Aard van relaties en transacties met verbonden partijen	2
Verantwoordelijkheden van de accountant	3 - 7
Ingangsdatum	8
<i>Doelstelling</i>	9
<i>Definities</i>	10
<i>Vereisten</i>	11 - 28
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	11 - 17
Onderkenning en inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	18 - 19
Wijzen van inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	20 - 24
Evaluatie van de administratieve verwerking van en toelichting op onderkende relaties en transacties met verbonden partijen	25
Schriftelijke bevestigingen	26
Communicatie met degenen belast met governance	27
Documentatie	28
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A50
Verantwoordelijkheden van de accountant	A1 - A3
Definitie van een verbonden partij	A4 - A7
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A8 - A28

Onderkenning en inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	A29 - A30
Wijzen van inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	A31 - A45
Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van onderkende relaties en transacties met verbonden partijen	A46 - A47
Schriftelijke bevestigingen	A48 - A49
Communicatie met degenen belast met governance	A50

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen in een controle van financiële overzichten. Deze weidt specifiek uit over hoe Standaard 315¹, Standaard 330² en Standaard 240³ moeten worden toegepast in verband met risico's van afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen.

Aard van relaties en transacties met verbonden partijen

2. Veel transacties met verbonden partijen hebben plaats bij een normaal verloop van de bedrijfsactiviteiten. In dergelijke omstandigheden behoeven ze geen hoger risico van afwijking van materieel belang in de financiële overzichten met zich mee te dragen dan soortgelijke transacties met niet-verbonden partijen. De aard van relaties en transacties met verbonden partijen kan in sommige omstandigheden echter leiden tot hogere risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten dan transacties met niet-verbonden partijen. Bijvoorbeeld:
 - Verbonden partijen kunnen werkzaam zijn via een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren, met een daarmee samenhangende toename in de complexiteit van transacties met verbonden partijen;
 - Informatiesystemen kunnen ineffectief zijn bij het onderkennen of samenvatten van transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen;
 - Het is mogelijk dat transacties met verbonden partijen niet worden uitgevoerd onder normale marktvoorwaarden en -condities; het is bijvoorbeeld mogelijk dat sommige transacties met verbonden partijen worden uitgevoerd zonder tegenprestatie.

Verantwoordelijkheden van de accountant

3. Omdat verbonden partijen niet onafhankelijk zijn van elkaar, stellen vele stelsels inzake financiële verslaggeving specifieke eisen inzake administratieve verwerking en informatieverzorging voor relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen teneinde de gebruikers van

¹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

² Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

³ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten".

de financiële overzichten in staat te stellen om de aard daarvan alsmede de feitelijke of potentiële effecten op de financiële overzichten te begrijpen. Waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dergelijke eisen stelt, is de accountant verantwoordelijk voor de uitvoering van controlewerkzaamheden om de risico's van een afwijking van materieel belang, die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om op passende wijze rekenschap te geven van, dan wel om informatie te verstrekken over relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen in overeenstemming met de door dat stelsel gestelde eisen, te onderkennen en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.

4. Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen eisen stelt inzake verbonden partijen, dient de accountant desalniettemin inzicht te verwerven in de relaties van de entiteit en in de transacties met verbonden partijen dat voldoende is om daaruit te kunnen concluderen of de financiële overzichten, voorzover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn: (Zie: Alinea A1)
 - a. Een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of (Zie: Alinea A2)
 - b. Niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels). (Zie: Alinea A3)
5. Daarnaast is het inzicht in relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen relevant voor de evaluatie door de accountant of er één of meerdere frauderisicofactoren aanwezig zijn, zoals vereist op grond van Standaard 240⁴, omdat het plegen van fraude gemakkelijker kan verlopen via verbonden partijen.
6. Door de inherente beperkingen van een controle, bestaat er een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet ontdekt kunnen worden, ook al is de controle op correcte wijze gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden⁵. In de context van verbonden partijen, zijn de potentiële effecten van inherente beperkingen van het vermogen van de accountant om afwijkingen van materieel belang te ontdekken groter vanwege onder meer de volgende redenen:
 - Het management kan zich niet bewust zijn van het bestaan van alle relaties en transacties met verbonden partijen, in het bijzonder wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen eisen inzake verbonden partijen stelt;
 - Relaties tussen verbonden partijen kunnen een grotere gelegenheid scheppen voor samenwerking, verberging of manipulatie door het management.

⁴ Standaard 240, alinea 24.

⁵ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea A52.

7. Het plannen en uitvoeren van de controle met een professioneel-kritische instelling zoals vereist is op grond van Standaard 200⁶ is daarom bijzonder belangrijk in deze context, gegeven het potentieel voor relaties en transacties met verbonden partijen waarover geen informatie wordt verschaft. De vereisten in deze Standaard zijn opgezet om voor de accountant een hulpmiddel te vormen bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, alsmede bij het opzetten van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen.

Ingangsdatum

8. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen⁷.*

Doelstelling

9. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verwerven van inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen dat voldoende is om in staat te zijn:
 - (i) Frauderisicofactoren te herkennen, indien aanwezig, die voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen die relevant zijn voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en
 - (ii) Te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of de financiële overzichten, voorzover deze beïnvloed zijn door deze relaties en transacties:
 - a. Een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of
 - b. Niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en
 - b. Bovendien, waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze

⁶ Standaard 200, alinea 15.

⁷ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

zijn geïdentificeerd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel.

Definities

10. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- a. *Arm's length transaction* – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden en condities zoals tussen een goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper, die niet met elkaar in relatie staan en die onafhankelijk van elkaar handelen, en hun eigenbelang nastreven;
 - b. *Verbonden partij* – Een partij die òf: (Zie: Alinea A4-A7)
 - (i) Een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - (ii) Waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen eisen inzake verbonden partijen stelt:
 - a. Een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect overheersende zeggenschap heeft over, dan wel een significante invloed uitoefent, door één of meerdere tussenpersonen, op de rapporterende entiteit;
 - b. Een andere entiteit is waarover de rapporterende entiteit overheersende zeggenschap heeft of significante invloed, direct of indirect door één of meerdere tussenpersonen; of
 - c. Een andere entiteit die onder gemeenschappelijke zeggenschap valt samen met de rapporterende entiteit, door het hebben van:
 - (i) Entiteiten met dezelfde beheersende eigenaar;
 - (ii) Eigenaren die naaste familieleden zijn; of
 - (iii) Een gemeenschappelijk topmanagement.

Entiteiten die echter onder de gemeenschappelijke zeggenschap vallen van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) worden niet als verbonden beschouwd tenzij ze significante transacties aangaan of onderling op significante wijze middelen delen.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

11. Als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden waarvan de uitvoering door de accountant tijdens de controle ⁸ op grond van de Standaarden 315 en 240 wordt vereist, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de alinea's 12-17 teneinde informatie die relevant is voor het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie: Alinea A8)

Het verwerven van inzicht in de relaties van de entiteit tussen en transacties met verbonden partijen

12. De discussie van het opdrachtteam die op grond van Standaard 315 en Standaard 240 is vereist, ⁹ dient een specifieke overweging te omvatten van de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten die zouden kunnen resulteren uit relaties en transacties met verbonden partijen. (Zie: Alinea A9-A10)
13. De accountant dient het management te verzoeken om inlichtingen aangaande:
 - a. De identiteit van verbonden partijen van de entiteit, inclusief veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode; (Zie: Alinea A11-A14)
 - b. De aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en
 - c. De vraag of de entiteit transacties is aangegaan met deze verbonden partijen tijdens de verslagperiode en, als dit het geval is, het soort en doel van de transacties.
14. De accountant dient te verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit, alsmede andere risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen, indien aanwezig, die het management heeft opgesteld om (Zie: Alinea A15-A20):

⁸ Standaard 315, alinea 5; Standaard 240, alinea 16.

⁹ Standaard 315, alinea 10 en Standaard 240, alinea 15.

- a. Relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen, te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- b. Significante transacties en regelingen met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie: Alinea A21)
- c. Significante transacties en regelingen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.

Het behouden van alertheid op informatie inzake verbonden partijen bij het beoordelen van vastleggingen en documenten

15. Tijdens de controle dient de accountant, bij het inspecteren van vastleggingen of documenten, alert te blijven op afspraken of andere informatie die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of waarover niet eerder informatie is verschaft aan de accountant. (Zie: Alinea A22-A23)
De accountant dient in het bijzonder het volgende op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen te inspecteren, die het management niet eerder heeft onderkend of waarover niet eerder informatie is verschaft aan de accountant:
 - a. Confirmaties van banken en van juridisch adviseurs, verkregen als onderdeel van de werkzaamheden van de accountant;
 - b. Notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van degenen belast met governance; en
 - c. Die overige vastleggingen of documenten die de accountant noodzakelijk acht in de omstandigheden van de entiteit.

16. Indien de accountant bij de uitvoering van controlewerkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 15, dan wel van andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit onderkent, dient hij het management te verzoeken om inlichtingen betreffende: (Zie: Alinea A24-A25)
 - a. De aard van deze transacties; en (Zie: Alinea A26)
 - b. De vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn. (Zie: Alinea A27)

Het delen met het opdrachtteam van informatie inzake verbonden partijen

17. De accountant dient relevante informatie die verkregen is over de verbonden partijen van de entiteit te delen met de andere leden van het opdrachtteam. (Zie: Alinea A28)

Onderkenning en inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

18. Bij het voldoen aan de vereiste uit Standaard 315 om de risico's van afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten ¹⁰, dient de accountant de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Bij het maken van deze vaststelling dient de accountant onderkende significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit plaats hebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.
19. Indien de accountant frauderisicofactoren onderkent (met inbegrip van omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee gerelateerde werkzaamheden in verband met verbonden partijen, dient hij dergelijke informatie in overweging te nemen bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude overeenkomstig Standaard 240. (Zie: Alinea A6 en A29-A30)

Wijzen van inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

20. Als onderdeel van de vereisten uit Standaard 330 dat de accountant op ingeschatte risico's dient in te spelen ¹¹, zet de accountant verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen de werkzaamheden te omvatten die vereist zijn op grond van de alinea's 21-24. (Zie: Alinea A31-A34)

¹⁰ Standaard 315, alinea 25.

¹¹ Standaard 330, alinea 5-6.

Onderkenning van eerder niet onderkende of niet toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

21. Indien de accountant afspraken of informatie onderkent die het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen suggereren die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verstrekt, dient hij te bepalen of de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties confirmeren.
22. Indien de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen onderkent die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verstrekt, dient de accountant:
 - a. Onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam te communiceren; (Zie: Alinea A35)
 - b. In het geval dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt:
 - (i) Het management te verzoeken om alle transacties met de nieuw onderkende verbonden partijen aan te duiden ten behoeve van de verdere evaluatie door de accountant; en
 - (ii) Te verzoeken om inlichtingen over waarom de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit aangaande relaties en transacties met verbonden partijen hebben gefaald om de onderkenning of toelichting van de relaties of transacties met de verbonden partij mogelijk te maken.
 - c. Passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren betreffende dergelijke nieuw onderkende verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen; (Zie: Alinea A36)
 - d. Het risico te heroverwegen dat er andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen kunnen bestaan die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verschaft, alsmede aanvullende controlewerkzaamheden voor zover noodzakelijk uit te voeren; en
 - e. Indien het niet verschaffen van informatie door het management met opzet lijkt te zijn gebeurd (en daardoor een indicatie vormt voor een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude), de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie: Alinea A37)

Onderkende significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit

23. Voor onderkende significante transacties van verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, dient de accountant:
- a. De onderliggende contracten of overeenkomsten, indien aanwezig, te inspecteren, alsmede te evalueren of:
 - (i) De zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) voor de transacties suggereren dat ze kunnen zijn aangegaan om frauduleuze financiële verslaggeving tot stand te brengen of om het oneigenlijk toe-eigenen van activa te verbergen¹²; (Zie: Alinea A38-A39)
 - (ii) De voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en
 - (iii) De transacties op passende wijze zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - b. Controle-informatie te verkrijgen dat de transacties op een passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd. (Zie: Alinea A40-A41)

Beweringen dat transacties met verbonden partijen waren uitgevoerd op basis van voorwaarden equivalent aan die voorwaarden die gangbaar zijn bij een arm's length transaction

24. Indien het management een bewering heeft gedaan in de financiële overzichten met het effect dat een transactie met een verbonden partij was uitgevoerd op basis van voorwaarden equivalent aan die voorwaarden die gangbaar zijn bij een arm's length transaction, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de bewering. (Zie: Alinea A42-A45)

Evaluatie van de administratieve verwerking van en toelichting op onderkende relaties en transacties met verbonden partijen

25. Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 700¹³, dient de accountant te evalueren: (Zie: Alinea A46)

¹² Standaard 240, alinea 32 (c).

¹³ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten", alinea's 10-15.

- a. Of de onderkende relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie: Alinea A47)
- b. Of de effecten van de relaties en de transacties met verbonden partijen:
 - (i) Verhindern dat de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of
 - (ii) Veroorzaken dat de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Schriftelijke bevestigingen

26. Daar waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen stelt inzake verbonden partijen, dient de accountant schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, wanneer dit passend is, van degenen belast met governance, dat: (Zie: Alinea A48-A49)
- a. Zij informatie over de identiteit van de verbonden partijen alsmede van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij zich bewust zijn, aan de accountant hebben verstrekt; en
 - b. Zij dergelijke relaties en transacties op passende wijze hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de door het stelsel gestelde vereisten.

Communicatie met degenen belast met governance

27. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit ¹⁴, dient de accountant met degenen belast met governance te communiceren over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen in relatie tot de verbonden partijen van de entiteit. (Zie: Alinea A50)

Documentatie

28. De accountant dient de namen van de onderkende verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen ¹⁵.

¹⁴ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

¹⁵ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea's 8-11 en alinea A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden van de accountant

Stelsels inzake financiële verslaggeving die minimale eisen inzake verbonden partijen stellen (Zie: Alinea 4)

- A1. Een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat minimale eisen inzake verbonden partijen stelt, is een stelsel dat de betekenis van een verbonden partij definieert maar waarbij die definitie een substantieel beperktere strekking heeft dan de definitie die is gegeven in alinea 10(b) (ii) van deze Standaard, zodat een door dat stelsel gestelde eis om relaties en transacties met verbonden partijen toe te lichten van toepassing zou zijn op een substantieel kleiner aantal relaties en transacties met verbonden partijen.

Getrouw-beeld-stelsels (Zie: Alinea 4(a))

- A2. In de context van een getrouw-beeld-stelsel¹⁶ kunnen relaties en transacties met verbonden partijen ertoe leiden dat de financiële overzichten falen om een getrouwe weergave te bereiken indien bijvoorbeeld de economische realiteit van dergelijke relaties en transacties niet op passende wijze in de financiële overzichten is weergegeven. Een getrouwe weergave kan bijvoorbeeld niet worden bereikt, indien de verkoop van een onroerend goed door de entiteit aan een overheersende zeggenschap uitoefenende aandeelhouder voor een prijs die hoger of lager ligt dan de reële marktwaarde is verwerkt als een transactie betreffende een winst of verlies voor de entiteit, wanneer deze een kapitaalstorting of -opbrengst of de betaling van een dividend kan uitmaken.

Compliance-stelsels (Zie: Alinea 4(b))

- A3. In de context van een compliance-stelsel, hangt de vraag of de relaties en de transacties met verbonden partijen met zich kunnen meebrengen dat de financiële overzichten misleidend zijn zoals uiteengezet in Standaard 700, af van de bijzondere omstandigheden van de opdracht. Zo zouden bijvoorbeeld zelfs indien het niet verschaffen van informatie in de financiële overzichten over transacties met verbonden partijen in overeenstemming is met het stelsel en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, de financiële overzichten misleidend kunnen zijn, indien de entiteit een zeer substantieel deel van haar inkomsten aan transacties met verbonden partijen ontleent en dat feit niet is toegelicht. Het zal echter zeer uitzonderlijk zijn voor de accountant om financiële overzichten die zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met een

¹⁶ Standaard 200, alinea 13(a), definieert de betekenis van getrouw-beeld-stelsels en van compliance-stelsels.

compliance-stelsel als zijnde misleidend te beschouwen indien hij overeenkomstig Standaard 210¹⁷ vaststelde dat het stelsel aanvaardbaar is¹⁸.

Definitie van een verbonden partij

(Zie: Alinea 10(b))

- A4. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving zetten de concepten van overheersende zeggenschap en significante invloed uiteen. Hoewel ze deze concepten kunnen uiteenzetten door gebruik te maken van verschillende termen, leggen ze doorgaans uit dat:
- a. Overheersende zeggenschap de bevoegdheid is om het financiële en operationele beleid van een entiteit zodanig vorm te geven dat er een voordeel wordt gehaald uit haar activiteiten; en
 - b. Significante invloed (welke kan worden verkregen door aandelenbezit, via een statuut of een overeenkomst) de bevoegdheid is om te participeren in de beslissingen over het financiële en operationele beleid van een entiteit, maar geen overheersende zeggenschap heeft over deze beleidsbeslissingen.
- A5. Het bestaan van de volgende relaties kan de aanwezigheid van overheersende zeggenschap of significante invloed aanduiden:
- a. Directe of indirecte participaties in eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in de entiteit;
 - b. De participaties van de entiteit in direct of indirect eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in andere entiteiten;
 - c. Deel uitmaken van degenen belast met governance of van het topmanagement (dit zijn die leden van het management die de bevoegdheid en verantwoordelijkheid hebben voor het plannen, besturen en beheersen van de activiteiten van de entiteit);
 - d. Een naast familielid zijn van één van de personen waarnaar verwezen is in subalinea (c);
 - e. Een significante zakelijke relatie hebben met één van de personen waarnaar verwezen is in subalinea (c).

¹⁷ Standaard 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6.

¹⁸ Standaard 700, alinea A12.

Verbonden partijen met dominante invloed

- A6. Verbonden partijen kunnen, op grond van hun vermogen om overheersende zeggenschap of significante invloed uit te oefenen, bij machte zijn om dominante invloed over de entiteit en haar management uit te oefenen. Het in acht nemen van dergelijk gedrag is relevant wanneer de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude worden onderkend en ingeschat, zoals verder wordt uitgelegd in de alinea's A29-A30.

Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities) als verbonden partijen

- A7. In bepaalde omstandigheden kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity)¹⁹ een verbonden partij van de entiteit zijn, omdat de entiteit in wezen hierover overheersende zeggenschap heeft, zelfs wanneer de entiteit weinig of geen eigen vermogen van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity) bezit.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie: Alinea 11)

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A8. De verantwoordelijkheden van de accountant van de publieke sector aangaande relaties en transacties met verbonden partijen kan worden beïnvloed door het controlemandaat of door de aan entiteiten in de publieke sector opgelegde verplichtingen die voortkomen uit wet-, regelgeving, of uit voorschriften van een andere bevoegde instantie. Dientengevolge is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant van de publieke sector niet worden beperkt tot het inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen maar dat zij tevens een bredere verantwoordelijkheid omvatten om op de risico's in te spelen van het niet-naleven van wet-, regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie die de regelgeving vormen voor instanties in de publieke sector en die specifieke vereisten voorschrijven voor het zakelijk handelen met verbonden partijen. Verder is het mogelijk dat de accountant in de publieke sector vereisten inzake financiële verslaggeving van de publieke sector in aanmerking moet nemen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen die kunnen verschillen van die in de private sector.

¹⁹ Standaard 315, alinea's A26-A27, verschaft leidraden aangaande de aard van een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (special-purpose entity).

Het verwerven van inzicht in de relaties en de transacties met verbonden partijen van de entiteit

Discussie binnen het opdrachtteam (Zie: Alinea 12)

A9. Aangelegenheden waarop in de discussie binnen het opdrachtteam kan worden ingespeeld, omvatten:

- De aard en omvang van de relaties en de transacties van de entiteit met verbonden partijen (met gebruikmaking van bijvoorbeeld de vastlegging door de accountant van onderkende verbonden partijen die is bijgewerkt na iedere controle).
- Een benadrukking van het belang van het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de controle aangaande de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen.
- De omstandigheden of condities van de entiteit die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen, die het management niet heeft onderkend of waarover het aan de accountant geen informatie heeft verschaft (bijvoorbeeld een complexe organisatorische structuur, het gebruik van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities) voor off-balance transacties of een inadequaat informatiesysteem).
- De vastleggingen of documenten die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen.
- Het belang dat het management en degenen belast met governance hechten aan de onderkenning, de passende administratieve verwerking van, alsmede de toelichting op relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt) en het daaraan gerelateerde risico van het doorbreken door het management van relevante interne beheersingsmaatregelen.

A10. Daarnaast kan de discussie in de context van fraude tevens een specifieke overweging inhouden van de wijze waarop verbonden partijen betrokken kunnen zijn bij fraude. Bijvoorbeeld:

- Hoe door het management beheerde voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities) gebruikt zouden kunnen worden om resultaatsturing te faciliteren.
- Hoe transacties tussen de entiteit en een bekende zakenpartner van een belangrijk lid van het management geregeld zouden kunnen worden om het oneigenlijk toe-eigenen van de activa van de entiteit te faciliteren.

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit (Zie: Alinea 13(a))

- A11. In het geval dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, is informatie aangaande de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk gemakkelijk beschikbaar voor het management, omdat de informatiesystemen van de entiteit de relaties en de transacties met verbonden partijen zullen moeten vastleggen, verwerken en samenvatten om te voldoen aan de door het stelsel gestelde eisen inzake administratieve verwerking en informatieverschaffing. Het management is daardoor waarschijnlijk in het bezit van een volledige lijst van verbonden partijen en veranderingen daarin ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Voor doorlopende opdrachten verschaft het verzoeken om inlichtingen een basis voor het vergelijken van de door het management verschaft informatie met de vastlegging door de accountant van tijdens eerdere controles onderkende verbonden partijen.
- A12. In het geval dat het stelsel echter geen eisen inzake verbonden partijen stelt, is het mogelijk dat de entiteit niet beschikt over dergelijke opgezette informatiesystemen. Onder deze omstandigheden is het mogelijk dat het management zich niet bewust is van het bestaan van alle verbonden partijen. De vereiste om desalniettemin te verzoeken om inlichtingen zoals gespecificeerd in alinea 13, is nog steeds van kracht omdat het management zich bewust kan zijn van partijen die voldoen aan de definitie voor verbonden partijen die is gegeven in deze Standaard. In een dergelijk geval is het waarschijnlijk dat de door de accountant gestelde vragen om inlichtingen aangaande de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit deel uitmaken van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant en van de daarmee verband houdende werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig Standaard 315 gericht op het verkrijgen van informatie aangaande:
- De structuur van het eigendom en de governance van de entiteit;
 - De soorten investeringen die de entiteit doet en van plan is te doen; en
 - De manier waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe deze wordt gefinancierd.
- In het specifieke geval van relaties onder gemeenschappelijke zeggenschap, gezien het feit dat het management zich waarschijnlijk meer bewust is van dergelijke relaties wanneer deze van economisch belang zijn voor de entiteit, zijn de door de accountant gestelde vragen om inlichtingen waarschijnlijk effectiever wanneer deze zijn gericht op de vraag of de partijen waarmee de entiteit via significante transacties een verbin-
tenis aangaat of waarmee zij in een significante mate middelen mee deelt, verbonden partijen zijn.
- A13. In de context van een groepscontrole is op grond van Standaard 600 vereist dat het opdrachtteam op groepsniveau aan iedere accountant van een groepsonderdeel een lijst van verbonden partijen

verstrekt die opgesteld is door het management op groepsniveau en van elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust is²⁰. In het geval dat de entiteit een onderdeel is binnen een groep, verstrekt deze informatie een nuttige basis voor de verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management aangaande de identiteit van verbonden partijen van de entiteit.

- A14. De accountant kan ook bepaalde informatie verkrijgen aangaande de identiteit van verbonden partijen van de entiteit door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management tijdens het proces van aanvaarding of continuering van de opdracht.

De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit over relaties en transacties met verbonden partijen (Zie: Alinea 14)

- A15. Anderen binnen de entiteit zijn diegenen die geacht worden om waarschijnlijk kennis te hebben van de relaties en de transacties met verbonden partijen en van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit over dergelijke relaties en transacties. Voorzover zij geen deel uitmaken van het management, kunnen deze omvatten:

- Degenen belast met governance;
- Personeel in een positie om transacties te initiëren, te verwerken of vast te leggen die zowel significant zijn als buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen, alsmede diegenen die toezicht op dergelijke personeelsleden uitoefenen of hen monitoren.
- Interne auditors;
- Interne juridisch adviseurs; en
- De *chief ethics officer* of equivalent persoon.

- A16. De controle wordt uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip waar dat relevant is van de getrouwe weergave daarvan, alsmede voor de interne beheersing die door het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance, noodzakelijk wordt geacht om het opstellen van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten, mogelijk te maken²¹. Dienovereenkomstig, waar het stelsel eisen inzake verbonden partijen stelt, vereist het opstellen van de financiële overzichten dat het management, onder toezicht

²⁰ Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)", alinea 40(e).

²¹ Standaard 200, alinea A2.

van degenen belast met governance, adequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen opzet, implementeert en onderhoudt, zodat deze worden onderkend en op passende wijze worden verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het stelsel. In hun toezichthoudende rol monitoren degenen belast met governance hoe het management zich kwijmt van zijn verantwoordelijkheid voor dergelijke interne beheersingsmaatregelen. Ongeacht enige door het stelsel mogelijk gestelde eisen inzake verbonden partijen, kunnen degenen belast met governance, in hun toezichthoudende rol, informatie verkrijgen van het management teneinde hen in staat te stellen om de aard en zakelijke redenen te begrijpen van de relaties en de transacties met de verbonden partijen van de entiteit.

- A17. Bij het voldoen aan de vereiste in Standaard 315 om inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving²², kan de accountant kenmerken van de interne beheersingsomgeving in acht nemen die relevant zijn voor het mitigeren van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, zoals:
- Interne ethische codes, die op passende wijze zijn gecommuniceerd aan het personeel van de entiteit en die op passende wijze worden gehandhaafd, die de omstandigheden bepalen waarin de entiteit specifieke soorten van transacties met verbonden partijen kan aangaan.
 - Beleidslijnen en procedures voor openlijke en tijdige informatievervalsing over de belangen die het management en degenen belast met governance hebben bij transacties met verbonden partijen.
 - De toewijzing van verantwoordelijkheden binnen de entiteit voor het onderkennen, vastleggen en samenvatten van, alsmede het verschaffen van informatie over, transacties met verbonden partijen.
 - Tijdige informatievervalsing en discussie tussen het management en degenen belast met governance over significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, inclusief of degenen belast met governance de zakelijke redenen voor dergelijke transacties op passende wijze kritisch hebben gezien (bijvoorbeeld door advies van externe professionele adviseurs trachten te verkrijgen).
 - Duidelijke leidraden voor de goedkeuring van transacties met verbonden partijen die feitelijke of ogenschijnlijke belangentegenstrijdigheden met zich meebrengen, zoals goedkeuring door een subcommissie van degenen belast met governance waarin personen die onafhankelijk zijn van het management zitting hebben.
 - Periodieke beoordelingen door interne auditors, voor zover van toepassing.

²² Standaard 315, alinea 14.

- Voorzorgsmaatregelen genomen door het management om issues van informatieverschaffing aangaande verbonden partijen op te lossen, zoals door het advies te vragen van de accountant of van externe juridisch adviseurs.
- Het bestaan van beleidslijnen en procedures inzake klokkenluiders, voor zover van toepassing.

A18. Interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen kunnen binnen sommige entiteiten zwak of niet bestaand zijn wegens een aantal redenen, zoals:

- Het geringe belang dat het management hecht aan het onderkennen van en verschaffen van informatie over relaties en transacties met verbonden partijen.
- Het gebrek aan passend toezicht door degenen belast met governance.
- Een opzettelijke veronachtzaming van dergelijke interne beheersingsmaatregelen, omdat de toelichting van verbonden partijen informatie kan onthullen die het management als gevoelig beschouwt, bijvoorbeeld het bestaan van transacties waarbij familieleden van het management betrokken zijn.
- Onvoldoende begrip bij het management van de eisen inzake verbonden partijen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- De afwezigheid van eisen inzake toelichtingen krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Waar dergelijke interne beheersingsmaatregelen ineffectief zijn of niet bestaand, kan de accountant mogelijk niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over relaties en transacties met verbonden partijen. Indien dit het geval zou zijn, zou de accountant, overeenkomstig Standaard 705²³, de implicaties voor de controle met inbegrip van het oordeel in de controleverklaring, in acht nemen.

A19. Frauduleuze financiële verslaggeving brengt vaak het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management met zich mee die anders effectief lijken te werken²⁴. Het risico van het doorbreken door het management van interne beheersingsmaatregelen is groter indien het management relaties heeft die betrekking hebben op overheersende zeggenschap of op significante invloed met partijen waarmee de entiteit zaken doet, omdat deze relaties aan het management grotere incentives en mogelijkheden bieden om fraude te plegen. Financiële belangen van het management in bepaalde verbonden partijen kunnen bijvoorbeeld zorgen voor incentives voor het management om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken door (a) sturing te geven aan de entiteit, tegen

²³ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

²⁴ Standaard 240, alinea's 31 en A4.

haar belangen in, teneinde transacties af te sluiten die een voordeel aan deze partijen verschaffen, of (b) samen te spannen met dergelijke partijen, dan wel hun acties te beheersen. Voorbeelden van mogelijke fraude omvatten:

- Het creëren van fictieve transactievoorwaarden met verbonden partijen opgezet om de zakelijke redenen achter deze transacties onjuist weer te geven.
- Het op frauduleuze manier organiseren van de overdracht van activa van of naar het management of anderen, voor bedragen die significant hoger of lager liggen dan de marktwaarde.
- Het betrokken zijn bij complexe transacties met verbonden partijen, zoals voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special-purpose entities), die zijn gestructureerd om de financiële positie of de financiële prestatie van de entiteit verkeerd voor te stellen.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A20. Interne beheersingsactiviteiten binnen kleinere entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn en kleinere entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar-bestuurder kan sommige risico's die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen mitigeren, dan wel deze risico's mogelijk doen vergroten, door een actieve deelname in alle belangrijke aspecten van de transacties. Voor dergelijke entiteiten is het mogelijk dat de accountant inzicht verwerft in de relaties en transacties met verbonden partijen en van alle interne beheersingsmaatregelen die in verband daarmee kunnen bestaan door het verzoeken om inlichtingen aan het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het observeren van de toezichthoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties en regelingen (Zie: Alinea 14(b))

A21. Autorisatie brengt het verlenen van permissie door een partij of partijen met de passende bevoegdheid (hetzij het management, degenen belast met governance of de aandeelhouders van de entiteit) voor de entiteit met zich mee om een specifieke transactie aan te gaan in overeenstemming met vooraf vastgestelde criteria, ongeacht het feit of hierbij standpunten worden ingenomen. Goedkeuring brengt de aanvaarding van deze partijen met zich mee voor de transacties die de entiteit is aangegaan waarbij aan de criteria is voldaan op basis waarvan autorisatie was verleend. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen die de entiteit zou kunnen hebben vastgesteld om significante transacties en regelingen met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten omvatten:

- Monitoren van interne beheersingsmaatregelen om dergelijke transacties en regelingen te onderkennen voor autorisatie en goedkeuring;
- Goedkeuring van de voorwaarden en condities van de transacties en regelingen verleend door het management, degenen belast met governance of, voor zover van toepassing, de aandeelhouders.

Handhaven van alertheid op informatie over verbonden partijen tijdens het beoordelen van vastleggingen of documenten

Vastleggingen of documenten die de accountant kan inspecteren (Zie: Alinea 15)

- A22. Tijdens de controle kan de accountant vastleggingen of documenten inspecteren die informatie kunnen verschaffen over relaties en transacties met verbonden partijen, bijvoorbeeld:
- Door de accountant verkregen confirmaties van derde partijen (in aanvulling op die van banken en van juridisch adviseurs);
 - De aangifte van belastingen over de winst door de entiteit;
 - Informatie verschaft aan regelgevende of toezichhoudende instanties door de entiteit;
 - Aandeelhoudersregisters om de belangrijkste aandeelhouders van de entiteit te onderkennen;
 - Overzichten van belangentegenstrijdigheden van het topmanagement en degenen belast met governance;
 - Vastleggingen van beleggingen van de entiteit en die van haar pensioenregelingen;
 - Contracten en overeenkomsten met kernpersonen binnen het management of met degenen belast met governance;
 - Significante contracten en overeenkomsten buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
 - Specifieke facturen en correspondentie van de professionele adviseurs van de entiteit;
 - Levensverzekeringopolissen verworven door de entiteit;
 - Significante contracten die door de entiteit opnieuw zijn overeengekomen tijdens de periode;
 - Rapportages van interne auditors;
 - Documenten die betrekking hebben op de dossiers van de entiteit met een effectentoezichthouder (bijvoorbeeld prospectussen).

Regelingen die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van eerdere niet onderkende of niet toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen.

- A23. Een regeling brengt een formele of informele overeenkomst tussen de entiteit en één of meerdere andere partijen met zich mee voor doeleinden zoals:

- Het opzetten van een zakenrelatie door middel van passende vehicles of structuren;
- De uitvoering van zekere soorten van transacties onder specifieke voorwaarden en condities;
- Het verstrekken van specifiek toegewezen diensten of financiële ondersteuning.

Voorbeelden van regelingen die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of waarover zij geen informatie aan de accountant heeft verschaft, omvatten:

- Participatie in vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid met andere partijen;
- Overeenkomsten voor het verlenen van diensten aan bepaalde partijen onder voorwaarden en condities die buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen;
- Relaties uit hoofde van verstrekte of ontvangen borgstellingen.

Onderkenning van significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten (Zie: Alinea 16)

- A24. Het verkrijgen van verdere informatie over significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit stelt de accountant in staat om te evalueren of er mogelijk frauderisicofactoren aanwezig zijn en, in het geval het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen.
- A25. Voorbeelden van transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit kunnen omvatten:
- Complexe eigen vermogenstransacties, zoals bedrijfsherstructureringen of acquisities;
 - Transacties met offshore entiteiten in rechtsgebieden met een zwak vennootschapsrecht;
 - Het leasen van panden of het verstrekken van managementdiensten door de entiteit aan een andere partij als er geen tegenprestatie wordt geleverd;
 - Verkooptransacties met uitzonderlijk grote kortingen of retouren;
 - Transacties met circulaire regelingen, bijvoorbeeld verkopen met terugkoopverplichting;
 - Transacties onder contracten waarvan de voorwaarden voor afloop worden gewijzigd.

Het begrijpen van de aard van significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten (Zie: Alinea 16(a))

A26. Het verzoeken om inlichtingen over de aard van de significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit brengt een begrip van de zakelijke redenen voor de transacties met zich mee en van de voorwaarden en de condities waaronder deze zijn aangegaan.

Het verzoeken om inlichtingen of verbonden partijen betrokken kunnen zijn (Zie: Alinea 16(b))

A27. Een verbonden partij zou zowel betrokken kunnen zijn in een significante transactie buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit door het direct beïnvloeden van de transactie door een partij in de transactie te zijn, als door de transactie indirect te beïnvloeden via een tussenpersoon. Dergelijke invloed kan een indicatie zijn voor de aanwezigheid van een fraude-risicofactor.

Het delen van informatie over verbonden partijen met opdrachtteam (Zie: Alinea 17)

A28. Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden omvat bijvoorbeeld:

- De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit;
- De aard van de relaties en transacties met verbonden partijen;
- Significante of complexe relaties en transacties met verbonden partijen die speciale overwegingen tijdens de controle kunnen vereisen, in het bijzonder transacties waarbij het management of degenen belast met governance financieel betrokken zijn.

Onderkenning en inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

Frauderisicofactoren die verband houden met een verbonden partij met dominante invloed (Zie: Alinea 19)

A29. Overheersing van het management door één enkele persoon of een kleine groep personen zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen is een frauderisicofactor²⁵. Indicatoren van dominante invloed die wordt uitgeoefend door een verbonden partij omvatten het volgende:

²⁵ Standaard 240, Bijlage 1.

- De verbonden partij heeft zijn veto uitgesproken tegen door het management of degenen belast met governance genomen belangrijke zakelijke beslissingen;
- Significante transacties worden doorverwezen naar de verbonden partij voor uiteindelijke goedkeuring;
- Er is weinig of geen discussie onder het management en degenen belast met governance betreffende zakelijke voorstellen die door de verbonden partij zijn geïnitieerd;
- Transacties waarin de verbonden partij (of een naast familielid van de verbonden partij) betrokken is, worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.

Dominante invloed kan ook bestaan in bepaalde gevallen indien de verbonden partij een hoofdrol heeft gespeeld bij het oprichten van de entiteit en blijft spelen bij het managen van de entiteit.

A30. Bij de aanwezigheid van andere risicofactoren kan het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed een indicatie zijn voor significante risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Bijvoorbeeld:

- Een uitzonderlijk hoog verloop van het senior management of van professionele adviseurs kan onethisch of frauduleus zakelijk handelen suggereren dat de doeleinden van de verbonden partij dient;
- Het gebruik van zakelijke tussenpersonen voor significante transacties waarvoor er geen duidelijke zakelijke rechtvaardiging lijkt te zijn, kan suggereren dat de verbonden partij een belang in dergelijke transacties zou kunnen hebben door overheersende zeggenschap over dergelijke tussenpersonen voor frauduleuze doeleinden;
- Onderbouwende informatie van overmatige deelname van of vooringenomenheid van de verbonden partij bij het selecteren van grondslagen voor financiële verslaggeving of het vaststellen van significante schattingen kan de mogelijkheid van frauduleuze financiële verslaggeving suggereren.

Wijzen van inspelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die verbandhouden met relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie: Alinea 20)

A31. De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die de accountant kan selecteren om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die

verbandhouden met relaties en transacties met verbonden partijen hangen af van de aard van deze risico's en de omstandigheden van de entiteit²⁶.

A32. Voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren, wanneer de accountant een risico dat het management specifieke transacties met verbonden partijen niet op passende wijze heeft verwerkt of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (als gevolg van fraude of fouten) als significant heeft ingeschat, zijn:

- Het confirmeren of bespreken van specifieke aspecten van de transacties met tussenpersonen zoals banken, advocatenkantoren, borgen of agenten, waar dit praktisch uitvoerbaar is en niet verboden is op grond van wet- of regelgeving of van ethische voorschriften;
- Het confirmeren van de doeleinden, specifieke voorwaarden of bedragen van de transacties met de verbonden partijen (deze controleprocedure kan minder effectief zijn in het geval de accountant van oordeel is dat de entiteit waarschijnlijk de verbonden partijen beïnvloedt in hun reacties gericht aan de accountant);
- Voor zover dit van toepassing is, het lezen van de financiële overzichten of van andere relevante financiële informatie, indien deze beschikbaar is, over de verbonden partijen ter onderbouwing van de administratieve verwerking van de transacties in de administratie van de verbonden partijen.

A33. Indien de accountant een significant risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude heeft ingeschat wegens de aanwezigheid van een verbonden partij met dominante invloed, kan de accountant, in aanvulling op de algemene vereisten van Standaard 240, controlewerkzaamheden uitvoeren zoals de volgende, teneinde inzicht te verwerven in de zakelijke relaties die een dergelijke verbonden partij direct of indirect vastgesteld kan hebben met de entiteit en teneinde de noodzaak voor verdere passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden te bepalen:

- Het verzoeken om inlichtingen aan en het houden van besprekingen met het management en degenen belast met governance;
- Het verzoeken om inlichtingen aan de verbonden partij;
- Inspectie van significante contracten met de verbonden partij;
- Passend achtergrondonderzoek, zoals via het Internet of specifieke externe gegevensbanken van zakelijke informatie;

²⁶ Standaard 330 verschaft aanvullende leidraden aangaande het overwegen van de aard, tijdsfasering en omvang van verdere controlewerkzaamheden. Standaard 240 stelt vereisten vast en verschaft bijkomende leidraden aangaande gepaste wijzen van inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

- Het beoordelen van klokkenluidersverslagen in het geval deze worden bewaard.

A34. Afhankelijk van de resultaten van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant, kan de accountant het als passend beschouwen om controle-informatie te verkrijgen zonder de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te toetsen. In sommige omstandigheden kan het evenwel niet mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen alleen uit gegevensgerichte controlewerkzaamheden in relatie tot de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. In de gevallen bijvoorbeeld dat intragroeptransacties tussen de entiteit en haar onderdelen talrijk zijn en een significante hoeveelheid informatie aangaande deze transacties is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of op elektronische wijze gerapporteerd in een geïntegreerd systeem, kan de accountant bepalen dat het niet mogelijk is om doeltreffende gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten die op zichzelf beschouwd de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met deze transacties kunnen reduceren tot een aanvaardbaar laag niveau. In een dergelijk geval zal, om te voldoen aan de vereiste uit Standaard 330 om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen inzake de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen²⁷, van de accountant worden vereist om de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake de volledigheid en het accuraat zijn van het vastleggen van relaties en transacties met verbonden partijen te toetsen.

Onderkenning van voorheen niet onderkende of niet toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

Het communiceren van nieuw onderkende informatie over verbonden partijen aan het opdrachtteam (Zie: Alinea 22(a))

A35. Het onmiddellijk doorgeven van nieuw ontdekte verbonden partijen aan de andere leden van het opdrachtteam vormt voor hen een hulpmiddel bij het bepalen of deze informatie de resultaten van en de conclusies getrokken uit reeds uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden beïnvloedt, met inbegrip van de vraag of de risico's van een afwijking van materieel belang opnieuw moeten worden ingeschat.

²⁷ Standaard 330, alinea 8(b).

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden betreffende nieuw onderkende verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen (Zie: Alinea 22(c))

A36. Voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren betreffende nieuw onderkende verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen omvatten:

- Het verzoeken om inlichtingen omtrent de aard van de relaties van de entiteit met de nieuw ontdekte verbonden partijen, met inbegrip (voorzover passend en niet verboden op grond van wet-, regelgeving of ethische voorschriften) van het verzoeken om inlichtingen bij partijen buiten de entiteit die verondersteld zijn belangrijke kennis te hebben van de entiteit en haar bedrijfsactiviteiten, zoals juridisch adviseurs, belangrijke agenten, belangrijke vertegenwoordigers, consultants, borgen of andere naaste zakenpartners;
- Het uitvoeren van een analyse van de administratie voor transacties met de nieuw onderkende verbonden partijen. Een dergelijke analyse kan vergemakkelijkt worden door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen;
- Het verifiëren van de voorwaarden en condities van de nieuw ontdekte transacties met verbonden partijen en het evalueren of de transacties op passende wijze zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opzettelijk niet verschaffen van informatie door het management (Zie: Alinea 22(e))

A37. De vereisten en leidraden in Standaard 240 betreffende de verantwoordelijkheden van de accountant in verband met fraude in een controle van financiële overzichten zijn relevant waar het management opzettelijk lijkt te hebben nagelaten om informatie te verschaffen aan de accountant over verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen. De accountant kan ook in overweging nemen of het noodzakelijk is om de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op de verzoeken om inlichtingen van de accountant alsmede van de bevestigingen van het management aan de accountant opnieuw te evalueren.

Onderkende significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit

Het evalueren van de zakelijke redenen voor significante transacties met verbonden partijen (Zie: Alinea 23)

A38. Bij het evalueren van de zakelijke redenen voor een significante transactie met een verbonden partij buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, kan de accountant het volgende in overweging nemen:

- De vraag of de transactie:
 - Overmatig complex is (bijvoorbeeld wanneer ze betrekking heeft op meerdere verbonden partijen binnen een geconsolideerde groep);
 - Ongebruikelijke handelsvoorwaarden heeft, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
 - Een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden daarvan;
 - Voorheen niet onderkende partijen erbij betreft;
 - Is verwerkt op een ongebruikelijke manier.
- De vraag of het management de aard en de administratieve verwerking van een dergelijke transactie heeft besproken met degenen belast met governance;
- De vraag of het management meer nadruk legt op een bijzondere wijze van administratief verwerken dan op het op passende wijze aandacht besteden aan de onderliggende economische redenen van de transactie.

Indien de door het management verstrekte uitleg materieel inconsistent is met de voorwaarden van de transactie met de verbonden partij, wordt vereist van de accountant, overeenkomstig Standaard 500²⁸, om de betrouwbaarheid van de door het management verstrekte uitleg en van de bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden in overweging te nemen.

- A39. De accountant kan ook trachten om de zakelijke redenen achter een dergelijke transactie te begrijpen vanuit het perspectief van de verbonden partij, aangezien dit voor de accountant een hulpmiddel kan vormen om de economische realiteit van de transactie en waarom deze was uitgevoerd beter te begrijpen. Een zakelijke reden vanuit het perspectief van de verbonden partij die inconsistent lijkt te zijn met de aard van de bedrijfsactiviteiten daarvan kan op een frauderisicofactor wijzen.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties met verbonden partijen (Zie: Alinea 23(b))

- A40. Het is mogelijk dat autorisatie en goedkeuring door het management, degenen belast met governance of, voor zover van toepassing, de aandeelhouders voor significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit, kan voorzien in controle-informatie dat de transacties naar behoren zijn overwogen op de passende niveaus binnen de entiteit, alsmede dat de voorwaarden en condities daarvan op passende wijze

²⁸ Standaard 500, "Controle-informatie", alinea 11.

in de financiële overzichten zijn weergegeven. Het bestaan van transacties van deze aard die niet aan dergelijke autorisatie en goedkeuring waren onderworpen, in de afwezigheid van een rationele uitleg gebaseerd op een bespreking met het management of met degenen belast met governance, kan een indicatie zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fouten of fraude. In deze omstandigheden kan de accountant het nodig achten alert te zijn op andere transacties van gelijksoortige aard. Autorisatie en goedkeuring alleen kunnen evenwel niet voldoende zijn bij het concluderen of risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude afwezig zijn, omdat autorisatie en goedkeuring ineffectief kunnen zijn indien er samenwerking heeft plaats gehad tussen de verbonden partijen of indien de entiteit is onderworpen aan de dominante invloed van een verbonden partij.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

A41. Een kleinere entiteit heeft mogelijk niet dezelfde interne beheersingsmaatregelen die worden verschaft door verschillende niveaus van bevoegdheid en goedkeuring die kunnen bestaan in een grotere entiteit. Dienovereenkomstig kan de accountant, bij het controleren van een kleinere entiteit, in mindere mate op autorisatie en goedkeuring steunen voor controle-informatie aangaande de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit. In plaats daarvan kan de accountant het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden in overweging nemen zoals het inspecteren van relevante documenten, het laten confirmeren van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen, dan wel het observeren van de betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

Beweringen dat transacties met verbonden partijen werden uitgevoerd op voorwaarden equivalent aan die voorwaarden die veelvuldig voorkomen bij een arm's length transaction (Zie: Alinea 24)

A42. Hoewel controle-informatie aangaande hoe de prijs van een transactie met een verbonden partij zich verhoudt tot de prijs van een gelijkwaardige *arm's length transaction* gemakkelijk beschikbaar kan zijn, zijn er gewoonlijk praktische moeilijkheden die het vermogen van de accountant beperken om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van de transactie equivalent zijn aan die van de *arm's length transaction*. Bijvoorbeeld, hoewel de accountant in staat kan zijn om te laten confirmeren dat een transactie met een verbonden partij was uitgevoerd tegen een marktprijs, kan het praktisch onuitvoerbaar zijn te laten bevestigen of andere voorwaarden en condities van de transactie (zoals kredietvoorwaarden, voorwaardelijke gebeurtenissen en specifieke lasten) equivalent zijn aan hetgeen normaliter overeengekomen zou zijn tussen onafhankelijke partijen. Dienovereenkomstig kan er een risico zijn dat de bewering van het management dat een transactie met een verbonden partij was uitgevoerd op voorwaarden equivalent aan degenen die gangbaar zijn bij een *arm's length transaction*, een afwijking van materieel belang kan bevatten.

A43. Het opstellen van de financiële overzichten vereist van het management om een bewering dat een transactie met een verbonden partij was uitgevoerd op voorwaarden equivalent aan die voorwaarden

die gangbaar zijn bij een *arm's length transaction*, te onderbouwen. De onderbouwing van het management voor de bewering kan inhouden:

- Het vergelijken van de voorwaarden van de transactie met een verbonden partij met die van een identieke of gelijksoortige transactie met één of meer niet verbonden partijen;
- Het inhuren van een externe deskundige om een marktwaarde te bepalen en de marktvoorwaarden en condities te confirmeren voor de transactie;
- Het vergelijken van de voorwaarden van de transactie met bekende marktvoorwaarden voor doorgaans gelijksoortige transacties in een open markt.

A44. Het evalueren van de onderbouwing van het management voor deze bewering kan één of meer van het volgende omvatten:

- Het in overweging nemen van de geschiktheid van de werkwijze van het management voor het onderbouwen van de bewering;
- Het verifiëren van de bron van de interne en externe gegevens die de bewering onderbouwen en het toetsen van de gegevens om het accuraat zijn, volledigheid en relevantie daarvan te bepalen;
- Het evalueren van de redelijkheid van significante veronderstellingen waarop de bewering wordt gebaseerd.

A45. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving stellen als eis dat transacties met verbonden partijen die niet zijn uitgevoerd op voorwaarden equivalent aan hetgeen gangbaar is bij een *arm's length transaction*, worden toegelicht. Indien het management een transactie met een verbonden partij in de financiële overzichten niet heeft toegelicht, kan er in deze omstandigheden een impliciete bewering bestaan dat de transactie was uitgevoerd op voorwaarden equivalent aan hetgeen gangbaar is bij een *arm's length transaction*.

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van onderkende relaties en transacties met verbonden partijen

Overwegingen van materialiteit bij het evalueren van afwijkingen (Zie: Alinea 25)

A46. Standaard 450 vereist van de accountant zowel de omvang en de aard van een afwijking in overweging te nemen, alsmede de bijzondere omstandigheden van het plaats hebben daarvan,

bij het evalueren of de afwijking al dan niet van materieel belang is ²⁹. Het is mogelijk dat de significantie van de transactie voor gebruikers van het financiële overzicht niet alleen afhankelijk is van het vastgelegde bedrag van de transactie, maar ook van andere specifiek relevante factoren, zoals de aard van de relatie met de verbonden partij.

Evaluatie van toelichtingen op verbonden partijen (Zie: Alinea 25(a))

- A47. Het evalueren van de toelichtingen van verbonden partijen in de context van de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen inzake toelichtingen houdt in het overwegen of de feiten en omstandigheden van de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit op passende wijze zijn samengevat en gepresenteerd zodat de toelichtingen begrijpelijk zijn. Het is mogelijk dat toelichtingen op transacties met verbonden partijen niet begrijpelijk zijn indien:
- a. De zakelijke redenen en de effecten van de transacties op de financiële overzichten onduidelijk zijn of verkeerd zijn voorgesteld; of
 - b. Kernvoorwaarden, condities of andere belangrijke elementen van de transacties die noodzakelijk zijn om ze te begrijpen niet op een passende wijze zijn toegelicht.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 26)

- A48. Omstandigheden waarin het passend kan zijn om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van degenen belast met governance omvatten de volgende:
- Indien ze specifieke transacties met verbonden partijen hebben goedgekeurd (a) die de financiële overzichten op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden of (b) waarbij het management betrokken is;
 - Indien ze specifieke mondelinge bevestigingen aan de accountant hebben gegeven over details van bepaalde transacties met verbonden partijen;
 - Indien ze kapitaal- of andere belangen hebben in de verbonden partijen of in de transacties met de verbonden partijen.

²⁹ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", alinea 11(a). Alinea A16 van Standaard 450 verschaft leidraden aangaande de omstandigheden die de evaluatie van een afwijking kunnen beïnvloeden.

A49. De accountant kan ook beslissen om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen aangaande specifieke beweringen die het management kan hebben gemaakt, zoals een bevestiging dat specifieke transacties met verbonden partijen geen niet toegelichte *side agreements* hebben.

Communicatie met degenen belast met governance

(Zie: Alinea 27)

A50. Het communiceren van belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle³⁰ aan het licht komen in verband met de verbonden partijen van de entiteit vormt voor de accountant een hulpmiddel om gemeenschappelijk begrip met degenen belast met governance te bereiken over de aard en oplossing van deze aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden inzake verbonden partijen omvatten:

- Het niet verschaffen van informatie door het management aan de accountant (al dan niet opzettelijk) over verbonden partijen of over significante transacties met verbonden partijen, hetgeen degenen belast met governance attent kan maken op relaties en transacties met verbonden partijen waarvan zij zich voorheen mogelijk niet bewust waren;
- Het onderkennen van significante transacties met verbonden partijen die niet op passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd, die kunnen leiden tot vermoede fraude;
- Een meningsverschil met het management aangaande het administratief verwerken van en het verschaffen van informatie over transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het niet-naleven van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving die specifieke soorten van transacties met verbonden partijen verbiedt of aan banden legt;
- Moeilijkheden bij het onderkennen van de partij die over de entiteit uiteindelijk overheersende zeggenschap heeft.

³⁰ Standaard 230, alinea A8, verschaft aanvullende leidraden aangaande de aard van belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 17
Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring	6 - 9
Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt	10 - 13
Feiten die de accountant bekend worden na de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd	14 - 17
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A18
Reikwijdte van deze Standaard	A1
Definities	A2 - A5
Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring	A6 - A10
Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt	A11 - A16
Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten	A17 - A18

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode bij een controle van financiële overzichten (Zie: Alinea A1).

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

2. Financiële overzichten kunnen beïnvloed worden door bepaalde gebeurtenissen die zich voordoen na de datum van de verslagperiode¹. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving verwijzen specifiek naar dergelijke gebeurtenissen. Dergelijke stelsels inzake financiële verslaggeving onderscheiden gewoonlijk twee soorten van gebeurtenissen:
 - a. Gebeurtenissen die nadere onderbouwing verschaffen over omstandigheden die bestonden op de datum van de financiële overzichten; en
 - b. Gebeurtenissen die nadere onderbouwing verschaffen over omstandigheden die ontstonden na de datum van de financiële overzichten.

Standaard 700 zet uiteen dat de datum van de controleverklaring de lezer informeert dat de accountant rekening heeft gehouden met de invloed van gebeurtenissen en transacties waarvan hij zich bewust wordt en die zich tot aan die datum hebben voorgedaan².

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

4. De doelstellingen van de accountant zijn:

¹ International Accounting Standard (IAS) 10, "Gebeurtenissen na balansdatum" gaat bijvoorbeeld over de wijze waarop in financiële overzichten zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen worden behandeld die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten (in de IAS aangeduid als de "balansdatum") en de datum dat de financiële overzichten worden geautoriseerd voor publicatie.

² Standaard 700, "Een oordeel vormen en het rapporteren over financiële overzichten", alinea A38.

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen, die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
- b. Het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid.

Definities

5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Datum van de financiële overzichten* – De einddatum van de laatste verslagperiode omvat door de financiële overzichten;
 - b. *Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten* – De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen; (Zie: Alinea A2)
 - c. *Datum van de controleverklaring* – De datum waarop de accountant de verklaring betreffende de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700; (Zie: Alinea A3)
 - d. *Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd* – De datum waarop de controleverklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld; (Zie: Alinea A4-A5)
 - e. *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.

Vereisten

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring

6. De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat alle gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn onderkend. Van de accountant wordt echter

niet verwacht dat hij aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert inzake aangelegenheden waarvoor eerder toegepaste controlewerkzaamheden bevredigende conclusies hebben opgeleverd. (Zie: Alinea A6)

7. De accountant dient de op grond van alinea 6 vereiste werkzaamheden uit te voeren zodanig dat zij de verslagperiode omvatten vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring, dan wel zo dicht mogelijk daarbij als praktisch uitvoerbaar is. De accountant dient rekening te houden met de risico-inschatting van de accountant bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te bevatten: (Zie: Alinea A7-A8)
 - a. Het verwerven van inzicht in die procedures die het management heeft opgezet om zeker te stellen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden onderkend;
 - b. Het verzoeken om inlichtingen aan het management en, waar passend, aan degenen belast met governance omtrent de vraag of zich eventuele gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed zouden kunnen zijn op de financiële overzichten; (Zie: Alinea A9)
 - c. Het lezen van notulen, voor zover aanwezig, van vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en degenen belast met governance, die gehouden zijn na de datum van de financiële overzichten en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die zijn besproken in dergelijke vergaderingen waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn; (Zie: Alinea A10)
 - d. Het lezen van de meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode, voor zover aanwezig.
8. Indien de accountant, als gevolg van de controlewerkzaamheden die op grond van de alinea's 6 en 7 vereist zijn, gebeurtenissen onderkent die aanpassing van of toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, dient de accountant te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Schriftelijke bevestigingen

9. De accountant dient het management en, waar passend, degenen belast met governance te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verstrekken overeenkomstig Standaard 580⁴ dat alle gebeurtenissen, die zich hebben voorgedaan na de datum van de financiële overzichten en

⁴ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen".

waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een aanpassing of toelichting vereist, zijn aangepast of toegelicht.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt

10. De accountant heeft geen verplichting enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de controleverklaring. Echter, indien na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd een feit bij de accountant bekend wordt, die, wanneer het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend was geweest, tot een wijziging van de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid, dient de accountant: (Zie: Alinea A11)
 - a. De aangelegenheid te bespreken met het management en, waar passend, met degenen belast met governance;
 - b. Te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en zo ja;
 - c. Te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te verwerken.

11. Indien het management de financiële overzichten wijzigt, dient de accountant:
 - a. De controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;
 - b. Tenzij de omstandigheden genoemd in alinea 12 van toepassing zijn:
 - (i) De controlewerkzaamheden waarnaar in de alinea's 6 en 7 wordt verwezen uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring; en
 - (ii) Een nieuwe controleverklaring betreffende de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken. De nieuwe controleverklaring dient niet eerder gedateerd te zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten.

12. Wanneer wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving het management niet verbiedt de wijziging van de financiële overzichten te beperken tot de effecten van de gebeurtenis of gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die leidt (leiden) tot die wijziging en wanneer het degenen die verantwoordelijk zijn voor de goedkeuring van de financiële overzichten niet verboden

is hun goedkeuring te beperken tot die ene wijziging, is het de accountant toegestaan de controlewerkzaamheden inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die vereist zijn op grond van alinea 11 (b) (i) te beperken tot die wijziging. In dergelijke gevallen dient de accountant hetzij:

- a. De controleverklaring te wijzigen door een aanvullende datum op te nemen die beperkt is tot die wijziging, waardoor hiermee wordt aangegeven dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode slechts beperkt zijn tot de wijziging in de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten; hetzij (Zie: Alinea A12)
 - b. Een nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken die in een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden⁵ dan wel in een paragraaf inzake overige aangelegenheid een vermelding bevat waarin bekend wordt gemaakt dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode slechts beperkt zijn tot de wijziging in de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten.
13. In bepaalde rechtsgebieden kan het management wellicht niet verplicht zijn op grond van wet-, regelgeving of op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving gewijzigde financiële overzichten te publiceren en dienovereenkomstig is de accountant niet gehouden een gewijzigde of nieuwe controleverklaring te verstrekken. Indien het management de financiële overzichten echter niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden en: (Zie: Alinea A13-A14)
- a. Indien de controleverklaring nog niet aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het oordeel aan te passen zoals is vereist in Standaard 705⁶ en vervolgens de controleverklaring te verstrekken; of
 - b. Indien de controleverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het management en degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het besturen van de entiteit, te melden dat zij de financiële overzichten niet publiceren voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien niettemin de financiële overzichten vervolgens zonder de noodzakelijke wijzigingen worden gepubliceerd, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie: Alinea A15-16)

⁵ Zie Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

⁶ Standaard 705, "Aanpassingen in de oordeelsparagraaf in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Feiten die de accountant bekend worden na de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

14. *Nadat de financiële overzichten zijn gepubliceerd heeft de accountant geen verplichting om enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die financiële overzichten.*
Aan artikel 2:362 lid 6 BW kan worden ontleend, dat indien na de vaststelling van de jaarrekening door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate te kort schiet in het geven van het inzicht conform artikel 2:362 lid 1 BW, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders en een mededeling daaromtrent deponereert ten kantore van het handelsregister; en dat bij de mededeling een accountantsverklaring wordt gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is gecontroleerd.
In het geval dat zijn opdrachtgever medewerking weigert distantieert de accountant zich van de openbaar gemaakte stukken. Wanneer het bij een openbaar register gedeponeerde stukken betreft kan dit bijvoorbeeld door dit register schriftelijk te berichten dat de verklaring ten onrechte openbaar gemaakt is. In andere gevallen kan bijvoorbeeld publicatie in een landelijk dagblad worden overwogen.
15. -
16. -
17. Indien het management niet de noodzakelijke stappen onderneemt om zeker te stellen dat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde financiële overzichten van de situatie op de hoogte worden gebracht en de financiële overzichten niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden, dient de accountant aan het management en aan degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het besturen van de entiteit⁷, te melden dat de accountant maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat in de toekomst op de controleverklaring wordt gesteund. Indien het management en degenen belast met governance, ondanks deze melding, niet de noodzakelijke stappen onderneemt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie: Alinea A18)

⁷ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: Alinea 1)

- A1. Wanneer de gecontroleerde financiële overzichten worden opgenomen in andere documenten na de publicatie van de financiële overzichten kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode waarmee hij rekening zou moeten houden, zoals vereisten op grond van wet- en regelgeving met betrekking tot de uitgifte van effecten aan het publiek in rechtsgebieden waarin de effecten worden uitgegeven. Van de accountant kan bijvoorbeeld vereist worden aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren tot aan de datum van het definitieve emissieprospectus. Hiertoe kunnen die werkzaamheden behoren waarnaar wordt verwezen in de alinea's 6 en 7, uitgevoerd tot op of nabij de datum waarop het definitieve emissieprospectus van kracht wordt, alsmede het lezen van het emissieprospectus om te beoordelen of de overige informatie die in het emissieprospectus is opgenomen verenigbaar is met de financiële informatie waarmee de accountant in verband kan worden gebracht⁸.

Definities

Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten (Zie: Alinea 5 (b))

- A2. In bepaalde rechtsgebieden wordt door wet- of regelgeving aangegeven welke personen of organen (bijvoorbeeld het management of degenen belast met governance) verantwoordelijk zijn voor het vaststellen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daartoe behorende toelichtingen, zijn opgesteld, en wordt het noodzakelijke goedkeuringsproces gespecificeerd. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces niet voorgeschreven door wet- of regelgeving en volgt de entiteit haar eigen procedures bij het opstellen en definitief maken van de financiële overzichten rekeninghoudend met haar beheers- en governance structuur. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten vereist door de aandeelhouders. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door de aandeelhouders niet nodig voor de accountant om vast te stellen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen teneinde daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten is, in het kader van de Standaarden, de eerstgenoemde datum, namelijk de datum waarop degenen met de toegekende bevoegdheid hebben vastgesteld dat alle overzichten, die de financiële overzichten vormen, zijn opgesteld en waarop degenen

⁸

Zie Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant alsmede de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden", alinea 2.

met de toegekende bevoegdheid de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.

Datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 5 (c))

- A3. De controleverklaring kan niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voldoende en geschikte controle-informatie omvat de controle-informatie dat alle overzichten, die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij behorende toelichtingen, zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen⁹. Dientengevolge kan de datum van de controleverklaring niet liggen voor de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten zoals gedefinieerd in alinea 5(b). Als gevolg van administratieve issues kan er een tijdsverloop bestaan tussen de datum van de controleverklaring zoals gedefinieerd in alinea 5(c) en de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt (Zie: Alinea 5 (d))

- A4. De datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd hangt normaliter af van de regelgevende omgeving waarin de entiteit zich bevindt. In bepaalde omstandigheden kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd de datum zijn waarop ze bij een regelgevende of toezichthoudende instantie worden gedeponeerd. Omdat gecontroleerde financiële overzichten niet kunnen worden gepubliceerd zonder een controleverklaring moet de datum waarop de gecontroleerde financiële overzichten worden gepubliceerd niet alleen liggen op of volgend op de datum van de controleverklaring maar ook op of volgend op de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A5. In geval van de publieke sector kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd de datum zijn waarop de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring worden aangeboden aan de wetgever of op een andere wijze worden gepubliceerd.

⁹ ISA 700, alinea 41. In uitzonderlijke omstandigheden geeft wet- of regelgeving ook het moment in het verslaggevingsproces aan waarop de controle geacht wordt te zijn afgerond.

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring

(Zie: Alinea 6-9)

- A6. Afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant kunnen de op grond van alinea 6 vereiste controlewerkzaamheden ook werkzaamheden bevatten die noodzakelijk zijn om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beoordeling of toetsing van de administratie of transacties die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring. De op grond van de alinea's 6 en 7 vereiste controlewerkzaamheden zijn additioneel ten opzichte van de werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren voor andere doeleinden die evenwel informatie kunnen verschaffen over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (bijvoorbeeld voor het verkrijgen van controle-informatie over rekeningssaldi op de datum van de financiële overzichten, zoals afgrenzingswerkzaamheden of werkzaamheden met betrekking tot ontvangsten van vorderingen na de einddatum van de verslagperiode).
- A7. Alinea 7 bepaalt bepaalde controlewerkzaamheden in deze context die de accountant ingevolge alinea 6 moet uitvoeren. De werkzaamheden die de accountant uitvoert met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen echter afhangen van de informatie die beschikbaar is en in het bijzonder van de mate waarin de administratie is opgesteld na de datum van de financiële overzichten. Wanneer de administratie niet is bijgewerkt en dienovereenkomstig geen tussentijdse financiële overzichten (noch voor interne noch voor externe doeleinden) zijn opgesteld, dan wel wanneer er geen notulen van vergaderingen van het management of van degenen belast met governance zijn opgesteld, kunnen relevante controlewerkzaamheden de vorm aannemen van het inspecteren van beschikbare administratieve documenten en vastleggingen, met inbegrip van bankafschriften. In alinea A8 zijn voorbeelden opgenomen van de aanvullende aangelegenheden die de accountant bij deze onderzoeken in overweging kan nemen.
- A8. In aanvulling op de op grond van de alinea 7 vereiste controlewerkzaamheden kan de accountant het noodzakelijk en passend achten om:
- De meest recente beschikbare budgetten, kasstroomprognoses en overige daaraan verwante managementrapportages te lezen die betrekking hebben op verslagperiodes volgend op de datum van de verslagperiode;
 - Te verzoeken om inlichtingen, dan wel eerder gedane mondelinge of schriftelijke verzoeken om inlichtingen uit te breiden, bij de juridisch adviseur van de entiteit voor wat betreft rechtszaken en claims; of
 - Te overwegen of schriftelijke bevestigingen die bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode omvatten, noodzakelijk kunnen zijn teneinde andere controle-in-

formatie te ondersteunen en daardoor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Verzoeken om inlichtingen (Zie: Alinea 7(b))

- A9. Bij het verzoeken om inlichtingen aan het management en, waar passend, aan degenen belast met governance, of zich eventuele gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed zouden kunnen zijn op de financiële overzichten, kan de accountant verzoeken om inlichtingen omtrent de actuele stand van de items die op basis van voorlopige of niet overtuigende gegevens in overweging waren genomen en kan hij specifieke verzoeken om inlichtingen doen over de volgende aangelegenheden:
- De vraag of nieuwe verplichtingen, leningen of borgstellingen zijn aangegaan;
 - De vraag of zich verkopen of aankopen van activa hebben voorgedaan dan wel of hiertoe plannen bestaan;
 - De vraag of er kapitaalverhogingen dan wel uitgiftes van schuldpapieren zijn geweest, zoals de emissie van nieuwe aandelen of obligaties, dan wel of er een overeenkomst tot fusie of liquidatie is gesloten of dat hiertoe plannen bestaan;
 - De vraag of enige activa zijn onteigend door de overheid dan wel vernietigd zijn, bijvoorbeeld door brand of overstroming;
 - De vraag of er enige ontwikkelingen zijn geweest met betrekking tot voorwaardelijke verplichtingen;
 - De vraag of er eventuele ongebruikelijke aanpassingen in de administratie zijn geweest dan wel worden overwogen;
 - De vraag of zich enige gebeurtenissen hebben voorgedaan of zich waarschijnlijk zullen voordoen die de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving die zijn gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten in twijfel zullen trekken, zoals het geval zou zijn indien dergelijke gebeurtenissen de geldigheid van de continuïteitsveronderstelling in twijfel trekken;
 - De vraag of zich enige gebeurtenissen hebben voorgedaan die betrekking hebben op het waarderen van schattingen of voorzieningen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
 - De vraag of zich enige gebeurtenissen hebben voorgedaan die relevant zijn voor de realisatiewaarde van activa.

Het lezen van de notulen (Zie: Alinea 7 (c))

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A10. In de publieke sector kan de accountant de officiële vastleggingen lezen van relevante debatten van de wetgever en kan hij om inlichtingen verzoeken inzake in deze debatten behandelde aanlegenheden waarvoor officiële documenten nog niet beschikbaar zijn.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten openbaar worden gemaakt

De verplichting van het management naar de accountant (Zie: Alinea 10)

A11. Zoals uiteengezet in Standaard 210 is in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat het management ermee instemt de accountant te informeren over relevante feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden, waar het management zich bewust van kan worden gedurende de verslagperiode vanaf de datum van de controleverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd¹⁰.

Tweevoudige datering (Zie: Alinea 12 (a))

A12. Wanneer de accountant, in de omstandigheden als beschreven in alinea 12(a), de controleverklaring wijzigt teneinde een aanvullende datum op te nemen die enkel op die wijziging betrekking heeft, blijft de datum van de controleverklaring betreffende de financiële overzichten voorafgaand aan de later door het management aangebrachte wijzigingen ongewijzigd omdat deze datum de lezer informeert over het moment waarop de controlewerkzaamheden met betrekking tot die financiële overzichten waren afgerond. Een aanvullende datum wordt echter in de controleverklaring opgenomen om de gebruikers te informeren dat de werkzaamheden van de accountant na de eerstgenoemde datum enkel betrekking hebben op de latere wijziging van de financiële overzichten. Het volgende is een voorbeeld van een dergelijke aanvullende datum:
“(Datum van de controleverklaring), behalve met betrekking tot toelichting Y, die per (datum van afronding van de controlewerkzaamheden die enkel betrekking hebben op de wijziging zoals omschreven in toelichting Y) is.”

¹⁰ Standaard 210, “Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten”, alinea A23.

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management (Zie: Alinea 13)

- A13. In sommige rechtsgebieden is het management wellicht niet verplicht om op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving, gewijzigde financiële overzichten te publiceren. Dit is dikwijls het geval wanneer de publicatie van de financiële verslaggeving over de volgende verslagperiode ophanden is, mits in die overzichten de passende toelichtingen worden gegeven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A14. In de publieke sector kunnen de acties die worden genomen in overeenstemming met alinea 13 in het geval dat het management de financiële overzichten niet wijzigt ook een afzonderlijke rapportage inhouden aan de wetgevende instantie(s) dan wel aan een andere relevante instantie in de rapportage hiërarchie over de implicaties van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode voor de financiële overzichten en de controleverklaring.

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund (Zie: Alinea 13 (b))

- A15. De accountant zal mogelijk moeten voldoen aan aanvullende wettelijke verplichtingen zelfs wanneer de accountant het management erop heeft gewezen de financiële overzichten niet te publiceren en het management dit verzoek heeft geaccepteerd.
- A16. Wanneer het management de financiële overzichten heeft gepubliceerd ondanks het feit dat de accountant erop heeft gewezen de financiële overzichten niet aan derden ter beschikking te stellen, zijn de door de accountant te treffen maatregelen gericht op het voorkomen dat op de controleverklaring betreffende de financiële overzichten wordt gesteund afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

Geen enkele wijziging van de financiële overzichten door het management (Zie: Alinea 15)

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A17. -

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund (Zie: Alinea 17)

- A18. Wanneer de accountant van mening is dat het management dan wel degenen belast met governance er niet in geslaagd zijn de nodige maatregelen te treffen om te voorkomen dat wordt gesteund op de controleverklaring betreffende de eerder door de entiteit gepubliceerde financiële overzichten ondanks het feit dat de accountant eerder bekend heeft gemaakt dat hij maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat hierop wordt gesteund, zijn de door de accountant te treffen maatregelen afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

<i>Inleiding</i>	1 - 8
Reikwijdte van deze Standaard	1
Continuïteitsveronderstelling	2
Verantwoordelijkheid voor het inschatten van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven	3 - 7
Ingangsdatum	8
<i>Doelstelling</i>	9
<i>Vereisten</i>	10 - 24
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden	10 - 11
Het evalueren van de inschatting van het management	12 - 14
De periode na de inschatting van het management	15
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend	16
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	17
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang	18 - 20
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend	21
Het management is niet bereid om zijn inschatting te maken of uit te breiden	22
Communicatie met degenen belast met governance	23
Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten	24
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A27
Continuïteitsveronderstelling	A1

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden	A2 - A6
Het evalueren van de inschatting van het management	A7 - A12
De periode na inschatting van het management	A13 - A14
Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend	A15 - A18
Controleconclusies en het rapporteren over de controle	A19
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang	A20 - A24
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend	A25 - A26
Het management is niet bereid om haar inschatting te maken of uit te breiden	A27

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten voor zover die betrekking hebben op de wijze waarop het management de continuïteitsveronderstelling hanteert bij het opstellen van de financiële overzichten.

Continuïteitsveronderstelling

2. Onder de continuïteitsveronderstelling wordt een entiteit geacht haar bedrijfsactiviteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van continuïteit tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te staken dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen al dan niet worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving waarvoor de continuïteitsbasis relevant is (bijvoorbeeld in bepaalde rechtsgebieden is de continuïteitsbasis niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen onder de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. (Zie: Alinea A1)

Verantwoordelijkheid voor het inschatten van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

3. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciete vereiste voor het management om een specifieke inschatting te maken van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven alsmede standaarden met betrekking tot aangelegenheden waarmee rekening moet worden gehouden alsmede te verstrekken toelichtingen in verband met continuïteit. Zo vereist bijvoorbeeld International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een inschatting maakt van het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven¹. De gedetailleerde eisen met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een inschatting te maken van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en voor de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten kunnen ook uitgewerkt zijn in wet- of regelgeving.
4. In andere stelsels inzake financiële verslaggeving is het mogelijk dat geen expliciete eis bestaat voor het management om een specifieke inschatting te maken van het vermogen van de entiteit

¹ IAS 1, "Presentatie van de jaarrekening" per 1 januari 2009, alinea's 25-26.

om haar continuïteit te handhaven. Aangezien de continuïteitsveronderstelling niettemin een element is van fundamenteel belang bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals in alinea 2 besproken, vereist het opstellen van de financiële overzichten van het management om een inschatting te maken van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien in het stelsel inzake financiële verslaggeving een expliciete eis hiertoe ontbreekt.

5. De inschatting van het management van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betekent het op een bepaald moment innemen van een standpunt over inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn relevant voor dat standpunt:
- De mate van onzekerheid die verband houdt met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid neemt significant toe naarmate de gebeurtenis of omstandigheid, dan wel de uitkomst daarvan, zich verder in de toekomst voordoet. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete inschatting van het management als eis stellen, specificeren daarom de periode waarvoor het management vereist is om alle beschikbare informatie in overweging te nemen.
 - De omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard en omstandigheid van haar bedrijfsactiviteiten en de mate waarin zij wordt beïnvloed door externe factoren zijn van invloed op het standpunt met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden.
 - Ieder standpunt met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat het standpunt wordt ingenomen. Gebeurtenissen die daarna plaats hebben kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de standpunten die redelijk waren op het moment dat ze werden ingenomen.

Verantwoordelijkheden van de accountant

6. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze verantwoordelijkheid bestaat zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd geen expliciete eis stelt voor het management om een specifieke inschatting te maken van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

7. Echter, zoals beschreven wordt in Standaard 200² zijn de mogelijke effecten van inherente beperkingen op het vermogen van de accountant om afwijkingen van materieel belang te ontdekken groter voor toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een entiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven. De accountant kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen. Daarom kan het ontbreken van enige referentie aan onzekerheid met betrekking tot continuïteit in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Ingangsdatum

8. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

9. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;
 - b. Het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
 - c. Het vaststellen van de implicaties voor de controleverklaring.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden

10. Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315⁴ dient de accountant in overweging te nemen of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit

² Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

⁴ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

te handhaven. Hierbij zal de accountant vaststellen of het management reeds een voorlopige inschatting heeft gemaakt van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en: (Zie: Alinea A2-A5)

- a. Indien een dergelijke inschatting is gemaakt, dient de accountant de inschatting met het management te bespreken en vast te stellen of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft onderkend die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en indien die er zijn, de plannen die het management zich heeft voorgenomen om hierop in te spelen; of
 - b. Indien een dergelijke inschatting nog niet is gemaakt, dient de accountant de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management te verzoeken om inlichtingen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
11. De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A6)

Het evalueren van de inschatting van het management

12. De accountant dient de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te evalueren. (Zie: Alinea A7-A9; A11-A12)
13. Bij het evalueren van de inschatting van het management van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de accountant dezelfde periode te omvatten als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn inschatting te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel door wet of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt. Indien de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven minder dan twaalf maanden omvat vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in Standaard 560⁵, dient de accountant het management te verzoeken om zijn inschattingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie: Alinea A10-A12)

⁵ Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode", alinea 5(a).

14. Bij het evalueren van de inschatting van het management dient de accountant te overwegen of de inschatting van het management alle relevante informatie bevat waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de controle.

De periode na de inschatting van het management

15. De accountant dient bij het management te verzoeken om inlichtingen met betrekking tot diens kennis omtrent gebeurtenissen of omstandigheden na de periode van de inschatting van het management die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A13-A14)

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend

16. Indien er gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen of er al dan niet een onzekerheid van materieel belang bestaat door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren, met inbegrip van het overwegen van mitigerende factoren. Deze werkzaamheden dienen te omvatten: (Zie: Alinea A15)
- a. Wanneer het management nog geen inschatting heeft gemaakt van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, het management verzoeken zijn inschatting te maken;
 - b. Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige handelingen met betrekking tot zijn inschatting van de continuïteit, of de uitkomsten van deze plannen de situatie waarschijnlijk kunnen verbeteren en of de plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn; (Zie: Alinea A16)
 - c. Wanneer de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het in aanmerking nemen van de toekomstige uitkomsten van de gebeurtenissen of omstandigheden bij het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige handelingen: (Zie: Alinea A17-A18)
 - (i) Het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en
 - (ii) Het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de prognose;
 - d. Het in overweging nemen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn inschatting heeft gemaakt;

- e. Het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, waar passend, van degenen belast met governance met betrekking tot hun plannen voor toekomstige handelingen en de haalbaarheid van deze plannen.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

- 17. Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant te concluderen of er naar zijn oordeel een onzekerheid van materieel belang bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er bestaat een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke invloed ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich zal voordoen zodanig is dat, naar het oordeel van de accountant, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor: (Zie: Alinea A19)
 - a. De getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeldstelsel; of
 - b. Het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang

- 18. Indien de accountant tot de conclusie komt dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling onder de omstandigheden passend is, doch dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten:
 - a. Adequaet de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden beschrijven die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsmede van de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en
 - b. Duidelijk toelichten dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. (Zie: Alinea A20)

19. Indien een adequate toelichting in de financiële overzichten is opgenomen, dient de accountant een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen en een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde:
- Het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de gebeurtenis of omstandigheid die gerede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te benadrukken; en
 - De aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten die de in alinea 18 genoemde aangelegenheden uiteenzet. (Zie Standaard 706)⁶ (Zie: Alinea A21-A22)
20. Indien er geen adequate toelichting wordt opgenomen in de financiële overzichten dient de accountant in voorkomend geval een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig Standaard 705⁷. De accountant dient in de controleverklaring te vermelden dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat die gerede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A23-A24)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

21. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van continuïteit, maar naar het oordeel van de accountant het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten niet passend is, dient de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen. (Zie: Alinea A25-A26)

Het management is niet bereid om zijn inschatting te maken of uit te breiden

22. Indien het management niet bereid is om zijn inschatting te maken of uit te breiden wanneer het daartoe verzocht wordt door de accountant, dient de accountant de implicaties voor de controleverklaring in overweging te nemen. (Zie: Alinea A27)

Communicatie met degenen belast met governance

23. Tenzij alle leden van het toezichthoudend orgaan betrokken zijn bij het managen van de entiteit⁸, dient de accountant te communiceren met degenen belast met governance over gebeurtenissen

⁶ Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

⁷ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

⁸ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

of omstandigheden waarvan onderkend is dat zij gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Tot een dergelijke communicatie met degenen belast met governance dient het volgende te behoren:

- a. De vraag of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
- b. De vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten; en
- c. Het adequaat zijn van de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.

Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten

24. Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of degenen belast met governance na de datum van de financiële overzichten, dient de accountant te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor de vertraging. Indien de accountant van mening is dat de vertraging betrekking zou kunnen hebben op gebeurtenissen of omstandigheden die verband houden met de inschatting van de continuïteit dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in alinea 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de accountant met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang in overweging te nemen, zoals beschreven in alinea 17.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Continuïteitsveronderstelling

(Zie: Alinea 2)

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A1. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Bijvoorbeeld de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 behandelt het issue van het vermogen van een entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven ⁹. Risico's met betrekking tot continuïteit kunnen zich voordoen, maar zijn niet beperkt tot, situaties waar publieke sector entiteiten opereren op basis van winststreven, wanneer overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit

⁹ IPSAS 1, "Presentatie van financiële overzichten" per 1 januari 2009, alinea 38-41.

in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven, kunnen situaties inhouden waarin het de entiteit in de publieke sector ontbreekt aan financiering om te kunnen voortbestaan of wanneer beleidsbesluiten worden genomen die van invloed zijn op de diensten die door de entiteit in de publieke sector worden verleend.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende werkzaamheden

Gebeurtenissen of omstandigheden die twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling (Zie: Alinea 10)

A2. Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. Deze opsomming is niet limitatief en evenmin betekent het bestaan van één of meer van deze elementen altijd dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat.

Financieel

- Stand van de renteverplichtingen of van de netto-verplichtingen op korte termijn;
- Leningen met een vaste looptijd die hun vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing; of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- Aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- Negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- Negatieve belangrijke financiële ratio's;
- Substantiële operationele verliezen of significante achteruitgang in de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- Achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- Het niet in staat zijn om crediteuren te betalen op de vervaldata;
- Het niet in staat zijn om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;
- Verandering van levering op krediet naar transacties tegen contante betaling bij aflevering met leveranciers;
- Het niet in staat zijn om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen;

Operationeel

- Voornemens van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te staken;
- Het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder vervanging;
- Het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- Arbeidsconflicten;

- Tekorten aan belangrijke voorraden;
- Het opkomen van een zeer succesvolle concurrent;

Overige

- Het niet-naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- Lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die in geval van slagen kunnen resulteren in claims waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- Veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid waarvan verwacht wordt dat zij de entiteit nadelig beïnvloeden;
- Catastrofes die onverzekerd of onderverzekerd zijn wanneer zij zich voordoen;

Het belang van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden gemitigeerd. Het effect van het niet in staat zijn van een entiteit haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden opgevangen door plannen van het management om adequate kasstromen in stand te houden met alternatieve middelen, zoals het afstoten van activa, het aanpassen van het tijdschema van aflossingen van leningen, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden gemitigeerd door de beschikbaarheid van een geschikte alternatieve bron van toelevering.

- A3. De risico-inschattingwerkzaamheden zoals vereist op grond van alinea 10 ondersteunen de accountant bij het vaststellen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijk issue zal zijn, alsmede van de invloed ervan op de planning van de controle. Deze werkzaamheden bieden tevens de gelegenheid voor tijdiger discussies met het management, met inbegrip van een discussie over de plannen en oplossingen van het management voor eventuele onderkende continuïteitsproblemen.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A4. De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar vermogen om bestand te zijn tegen nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten zijn mogelijk in staat om snel te reageren teneinde kansen te benutten, maar het kan ze ontbreken aan reserves om hun activiteiten voort te zetten.
- A5. Tot de omstandigheden die in het bijzonder relevant zijn voor kleine entiteiten behoren het risico dat banken en overige kredietverschaffers mogelijk stoppen de entiteit te ondersteunen, alsmede het mogelijke verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een werknemer in een sleutelpositie of het recht om te werken onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere juridische overeenkomst.

Het tijdens de controle alert blijven op controle-informatie over gebeurtenissen of omstandigheden (Zie: Alinea 11)

- A6. Standaard 315 vereist van de accountant om zijn risico-inschatting te herzien en de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen wanneer in de loop van de controle aanvullende controle-informatie wordt verkregen die van invloed is op de risico-inschatting van de accountant¹⁰. Indien, nadat de accountant de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden onderkend die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het naast het uitvoeren van de in alinea 16 opgenomen werkzaamheden noodzakelijk zijn om de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien. Het bestaan van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan ook van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de accountant om in te spelen op de ingeschatte risico's. Standaard 330¹¹ stelt vereisten vast en geeft leidraden op dit issue.

Het evalueren van de inschatting van het management

(Zie: Alinea 15)

Inschatting en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie van de accountant (Zie: Alinea 12)

- A7. De inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is één van de belangrijkste onderdelen van de overwegingen van de accountant inzake het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.
- A8. Het is niet de verantwoordelijkheid van de accountant om het gebrek aan analyse door het management te rectificeren. Onder bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat het ontbreken van een gedetailleerde analyse van het management ter onderbouwing van zijn inschatting, de accountant er niet van weerhoudt om tot conclusies te komen over de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in die omstandigheden passend is. Wanneer er bijvoorbeeld een historie bestaat van winstgevende activiteiten en een directe toegang tot financiële middelen is het mogelijk dat het management zijn inschatting maakt zonder gedetailleerde analyse. In dit geval kan de evaluatie door de accountant van de geschiktheid van de inschatting door het management worden gemaakt zonder het uitvoeren van gedetailleerde evaluatiewerkzaamheden indien de overige controlewerkzaamheden voldoende zijn om de accountant in staat te stellen te concluderen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling

¹⁰ Standaard 315, alinea 31.

¹¹ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

door het management bij het opstellen van de financiële overzichten onder de omstandigheden passend is.

- A9. In andere omstandigheden kan het evalueren van de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist op grond van alinea 12, omvatten dat er een evaluatie wordt gemaakt van het proces dat het management heeft gevolgd om de inschatting te maken, van de veronderstellingen waarop de inschatting wordt gebaseerd, alsmede van plannen van het management voor toekomstige handelingen en van de vraag of plannen van het management onder de omstandigheden haalbaar zijn.

De periode van de inschatting van het management (Zie: Alinea 13)

- A10. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete inschatting van het management vereisen, geven de periode aan waarvoor van het management vereist wordt om met alle beschikbare informatie rekening te houden¹².

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten (Zie: Alinea 12-13)

- A11. In veel gevallen is het mogelijk dat het management van kleinere entiteiten geen gedetailleerde inschatting heeft gemaakt van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan steunt op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteiten en verwachte toekomstige ontwikkelingen. Desondanks is het, overeenkomstig de vereisten van deze Standaard, noodzakelijk dat de accountant een evaluatie maakt van de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor kleinere entiteiten kan het passend zijn om de middellange en lange termijn financiering van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management bevestigd kunnen worden door voldoende via documenten onderbouwde informatie en die niet strijdig zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. Daarom is het mogelijk dat aan de in alinea 13 opgenomen vereiste voor de accountant om het management te verzoeken zijn inschatting uit te breiden bijvoorbeeld wordt voldaan door het bespreken, het verzoeken om inlichtingen over en het inspecteren van onderbouwende documentatie, zoals ontvangen orders voor toekomstige leveringen die geëvalueerd zijn op hun haalbaarheid of anderszins zijn onderbouwd.
- A12. Voortdurende ondersteuning door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor het vermogen van kleine entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Wanneer een kleine entiteit grotendeels wordt gefinancierd door een lening van de eigenaar-bestuurder, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden teruggetrokken. Het voortbestaan van een kleine entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhankelijk zijn van een eigenaar-bestuurder die een achtergestelde lening verstrekt

¹² Bijvoorbeeld, IAS 1 bepaalt dit als een periode die tenminste, maar daartoe niet beperkt is, twaalf maanden moet duren vanaf de einddatum van de verslagperiode.

aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren, of van de eigenaar-bestuurder die een lening aan de entiteit garandeert door borg te staan met zijn of haar persoonlijke bezittingen als onderpand. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geschikte via documenten onderbouwde informatie van de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder dan wel van de borgstelling verkrijgen. Wanneer een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de accountant een evaluatie maken van het vermogen van de eigenaar-bestuurder om te voldoen aan de verplichting onder de steunovereenkomst. Bovendien kan de accountant verzoeken om een schriftelijke confirmatie van de voorwaarden en condities die verbonden zijn aan een dergelijke ondersteuning en van de bedoeling of het begrip van de eigenaar-bestuurder.

De periode na inschatting van het management

- A13. Zoals vereist op grond van alinea 11, blijft de accountant alert op de mogelijkheid dat er bekende gebeurtenissen, al dan niet gepland, of omstandigheden kunnen zijn die plaats zullen vinden na de door het management gehanteerde inschattingsperiode welke vragen kunnen oproepen over de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten. Omdat bij het rekening houden met gebeurtenissen of omstandigheden die zich verder in de toekomst afspelen de mate van onzekerheid die verbonden is met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of omstandigheid verder in de toekomst ligt, is het noodzakelijk dat de aanwijzingen voor de continuïteitsproblemen significant zijn voordat het nodig is voor de accountant om verdere handelingen in overweging te nemen. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend kan het noodzakelijk zijn voor de accountant om het management te verzoeken om de mogelijke significantie van de gebeurtenis of omstandigheid te evalueren voor zijn inschatting van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. In deze omstandigheden zijn de werkzaamheden van alinea 16 van toepassing.
- A14. Behalve het verzoeken om inlichtingen bij het management heeft de accountant geen verantwoordelijkheid om enige andere controlewerkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen of omstandigheden te onderkennen die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven na de periode die ingeschat is door het management en die, zoals besproken in alinea 13, tenminste twaalf maanden zal zijn vanaf de datum van de financiële overzichten.

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend

(Zie: Alinea 16)

A15. Controlewerkzaamheden die relevant zijn voor de in alinea 16 opgenomen vereiste kunnen de volgende punten omvatten:

- Het analyseren en met het management bespreken van kasstromen, winst en overige relevante prognoses;
- Het analyseren en bespreken van de laatste beschikbare tussentijdse financiële overzichten van de entiteit;
- Het lezen van de voorwaarden van de zekerheidstellingen en leningsovereenkomsten alsmede het vaststellen of deze eventueel zijn geschonden;
- Het lezen van notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van degenen belast met governance en van relevante commissies die wijzen op moeilijkheden met betrekking tot financiering;
- Het verzoeken om inlichtingen bij de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot het bestaan van rechtszaken en claims, alsmede de redelijkheid van de inschatting van het management van de uitkomst hiervan en de schatting van de financiële implicaties ervan;
- Het confirmeren van het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten teneinde te voorzien in of ter behoud van financiële ondersteuning met verbonden partijen en derden, alsmede het inschatten van het financiële vermogen van dergelijke partijen om aanvullende financieringen te verschaffen;
- Het evalueren van de plannen van de entiteit over het omgaan met onuitgevoerde opdrachten van klanten;
- Het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode teneinde die gebeurtenissen te onderkennen die het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven mitigeren of op een andere manier daarop invloed hebben;
- Het confirmeren van het bestaan, de voorwaarden en het adequaat zijn van leningsfaciliteiten;
- Het verkrijgen en beoordelen van rapportages van maatregelen genomen door toezichthoudende acties;
- Het vaststellen van het adequaat zijn van de steun voor eventuele geplande desinvestering van activa.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige handelingen (Zie: Alinea 16(b))

A16. Het evalueren van plannen van het management voor toekomstige handelingen kan het verzoeken om inlichtingen bij het management inhouden met betrekking tot zijn plannen voor toekomstige handelingen, met inbegrip van bijvoorbeeld zijn plannen om activa te liquideren, geld te lenen of schulden te herstructureren, uitgaven te verminderen of vertragen dan wel het kapitaal uit te breiden.

De periode van inschatting van het management (Zie: Alinea 16 (c))

A17. Naast de werkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 16(c) kan de accountant de volgende zaken vergelijken:

- De toekomstgerichte financiële informatie over recente voorgaande perioden met de historische resultaten; en
- De toekomstgerichte financiële informatie voor de lopende periode met de tot op heden behaalde resultaten.

A18. Wanneer veronderstellingen van het management blijvende ondersteuning van derde partijen omvatten, hetzij door het achterstellen van leningen, door *commitments* voor het behouden van of het voorzien in aanvullende financiering, dan wel door borgstellingen, en dergelijke ondersteuning van belang is voor het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om te overwegen om een schriftelijke confirmatie (met inbegrip van de voorwaarden en condities) van die derde partijen te vragen en informatie te verkrijgen over hun vermogen om dergelijke ondersteuning te verschaffen.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

(Zie: Alinea 17)

A19. De bewoording “onzekerheid van materieel belang” wordt gebruikt in IAS 1 in het uiteenzetten van de onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en die in de financiële overzichten dienen te worden toegelicht. In sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt de term “significante onzekerheid” gebruikt in soortgelijke omstandigheden.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang

Het adequaat zijn van het toelichten van een onzekerheid van materieel belang (Zie: Alinea 18)

- A20. Het vaststellen van het adequaat zijn van de in het financiële overzicht opgenomen toelichting kan inhouden dat dient te worden vastgesteld of de informatie de aandacht van de lezer expliciet vestigt op de mogelijkheid dat de entiteit mogelijk niet in staat is om haar activa te blijven realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten.

Het rapporteren over de controle wanneer het toelichten van een onzekerheid van materieel belang adequaat is (Zie: Alinea 19)

- A21. Hierna volgt een voorbeeld van paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden wanneer de accountant zich heeft vergewist van het adequaat zijn van de informatieverzorging in de toelichting:

Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

Zonder afbreuk te doen aan ons oordeel vestigen wij de aandacht op toelichting X in de jaarrekening waarin vermeld staat dat de vennootschap een netto-verlies van ZZZ heeft geleden tijdens het boekjaar dat eindigde op 31 december 20X1 en dat op die datum de schulden op korte termijn van de vennootschap het totaal van de activa overschreden met YYY. Deze omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die uiteengezet zijn in toelichting X, wijzen op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die gereede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.”

- A22. In situaties waarin meerdere onzekerheden van materieel belang bestaan die significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de accountant het passend achten in buitengewoon zeldzame gevallen om een oordeelonthouding tot uitdrukking te brengen in plaats van het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden. Standaard 705 geeft leidraden op dit issue.

Het rapporteren over de controle wanneer de toelichting van een onzekerheid van materieel belang niet adequaat is (Zie: Alinea 20)

- A23. Hierna volgt een voorbeeld van de relevante paragrafen wanneer een oordeel met beperking tot uitdrukking dient te worden gebracht:

Onderbouwing voor het oordeel met beperking

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap lopen af en uitstaande bedragen dienen te worden betaald op 19 maart 20X1. De vennootschap is niet in staat geweest om financiering opnieuw overeen te komen dan wel om vervangende financiering te verkrijgen. Deze situatie wijst op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die gereede

twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven en daarom is de vennootschap mogelijk niet in staat om haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen volgens het normale verloop van haar bedrijfsactiviteiten. De jaarrekening (en de bijbehorende toelichting) verschaft geen volledige informatie over dit feit.

Oordeel met beperking

Naar ons oordeel, uitgezonderd de onvolledige uiteenzetting van de informatie waarnaar wordt verwezen in de paragraaf "Onderbouwing voor het oordeel met beperking", geeft de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel "een getrouw beeld") van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, alsmede van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met ..."

- A24. Hierna volgt een voorbeeld van de relevante paragrafen wanneer een afkeurend oordeel tot uitdrukking dient te worden gebracht:

Onderbouwing voor het afkeurend oordeel

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap liepen af en het uitstaande bedrag diende te worden betaald op 31 december 20X0. De vennootschap is niet in staat geweest om de financiering opnieuw overeen te komen dan wel om vervangende financiering te verkrijgen en overweegt het faillissement aan te vragen. Deze gebeurtenissen wijzen op een onzekerheid van materieel belang die gereede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven en daarom is zij mogelijk niet in staat om haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen volgens het normale verloop van haar bedrijfsactiviteiten. De jaarrekening (en de bijbehorende toelichting) verschaft geen informatie over dit feit.

Afkeurend oordeel

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening als gevolg van het ontbreken van de informatie genoemd in de paragraaf Onderbouwing voor het afkeurende oordeel geen getrouwe weergave (dan wel "geen getrouw beeld") van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, noch van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met ...

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

(Zie: Alinea 21)

- A25. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van continuïteit maar het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten, naar het oordeel van de accountant niet passend is, is de vereiste op grond van alinea 21 voor de accoun-

tant om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen van toepassing ongeacht of de financiële overzichten toelichtingen bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.

- A26. Indien van het management van de entiteit wordt vereist, dan wel indien het management er voor kiest, om financiële overzichten op te stellen wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling onder de omstandigheden niet passend is, worden de financiële overzichten opgesteld op een alternatieve basis (bijvoorbeeld op liquidatiebasis). De accountant kan in staat zijn om een controle uit te voeren op die financiële overzichten op voorwaarde dat de accountant vaststelt dat de alternatieve basis in de omstandigheden een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving is. De accountant kan in staat zijn om een goedkeurend oordeel over die financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, op voorwaarde dat daarin een adequate toelichting is opgenomen, maar hij kan het passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve basis en op de redenen om deze te hanteren.

Het management is niet bereid om haar inschatting te maken of uit te breiden

(Zie: Alinea 22)

- A27. In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om het management te verzoeken om zijn inschatting te maken of uit te breiden. Indien het management daartoe niet bereid is, kan een oordeel met beperking of een oordeelonthouding in de controleverklaring passend zijn, omdat het voor de accountant onmogelijk kan zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals controle-informatie met betrekking tot het bestaan van plannen die het management daarvoor heeft opgesteld of met betrekking tot het bestaan van andere mitigerende factoren.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie	3 - 4
Ingangsdatum	5
<i>Doelstelling</i>	6
<i>Definities</i>	7 - 8
<i>Vereisten</i>	9 - 20
Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd	9
Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management	10 - 12
Andere schriftelijke bevestigingen	13
De datum van en de periode(n) die omvat worden door schriftelijke bevestigingen	14
De vorm van schriftelijke bevestigingen	15
Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt	16 - 20
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A27
Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie	A1
Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd	A2 - A6
Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management	A7 - A9
Andere schriftelijke bevestigingen	A10 - A13
Het communiceren van een grensbedrag	A14
De datum van en de periode(n) die omvat worden door schriftelijke bevestigingen	A15 - A18

De vorm van schriftelijke bevestigingen	A19 - A21
Communicatie met degenen belast met governance	A22
Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt	A23 - A27

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereiste werkzaamheden voor schriftelijke bevestigingen bevatten

Bijlage 2: Voorbeeld van een bevestigingsbrief

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om schriftelijke bevestigingen van het management en, voor zover van toepassing, van degenen belast met governance te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.
2. Bijlage 1 vermeldt de andere Standaarden die specifieke vereisten voor objecten van onderzoek bevatten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen. De specifieke vereisten in andere Standaarden gericht op het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen beperken de toepassing van deze Standaard niet.

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

3. Controle-informatie is de informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het oordeel van de accountant is gebaseerd¹. Schriftelijke bevestigingen zijn noodzakelijke informatie die de accountant nodig heeft in samenhang met de controle van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom zijn schriftelijke bevestigingen, net zoals dit het geval is voor verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen, controle-informatie. (Zie: Alinea A1)
4. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie over enige van de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben. Verder heeft het feit dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft geen invloed op de aard en omvang van de andere controle-informatie die de accountant verkrijgt over het feit dat het management zijn verantwoordelijkheden vervult dan wel over specifieke beweringen.

Ingangsdatum

5. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*².

Doelstelling

6. De doelstellingen van de accountant zijn:

¹ Standaard 500, "Controle-informatie", alinea 5(c).

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- a. Het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen;
- b. Het ondersteunen van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere Standaarden vereist zijn; en
- c. Het op passende wijze inspelen op de door het management en waar van toepassing, door degenen belast met governance, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of waar van toepassing, degenen belast met governance, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

Definities

7. In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
Schriftelijke bevestiging – Een schriftelijk statement door het management die aan de accountant wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te confirmeren of andere controle-informatie te ondersteunen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in deze context noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.
8. In het kader van deze Standaard dienen verwijzingen naar “management” te worden gelezen als “management en, waar van toepassing, degenen belast met governance.” Verder is het management, in het geval van een getrouw-beeld-stelsel, verantwoordelijk voor het opstellen en het getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; dan wel voor het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

Vereisten

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

9. De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van het management met de juiste verantwoordelijkheden inzake de financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie: Alinea A2-A6)

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

Het opstellen van de financiële overzichten

10. De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, met, voor zover relevant, inbegrip van hun getrouwe weergave, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht ³. (Zie: Alinea A7-A9, A14, A22)

Verschaft informatie en volledigheid van transacties

11. De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het:
 - a. De accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controle opdracht ⁴; en
 - b. Dat alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weergegeven. (Zie: Alinea A7-A9, A14, A22)

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de schriftelijke bevestigingen

12. De verantwoordelijkheden van het management dienen te worden beschreven in de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden opgenomen van de controleopdracht.

Andere schriftelijke bevestigingen

13. Andere Standaarden vereisen dat de accountant verzoekt om schriftelijke bevestigingen. Indien de accountant, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter ondersteuning van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen die in deze overzichten vervat zijn, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie: Alinea A10-A13, A14, A22)

³ Standaard 210 "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6(b)(iii).

⁴ Standaard 210, alinea [6(b)(ii)].

De datum van en de periode(n) die omvat worden door schriftelijke bevestigingen

14. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, betreffende de financiële overzichten te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. (Zie: Alinea A15-A18)

De vorm van schriftelijke bevestigingen

15. De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. Indien wet- of regelgeving aan het management de eis stelt om schriftelijke openbare statements te maken omtrent zijn verantwoordelijkheden, en indien de accountant bepaalt dat deze statements voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de alinea's 10 en 11, hoeven de relevante aangelegenheden die door deze statements worden omvat niet te worden opgenomen in de bevestigingsbrief. (Zie: Alinea A19-A21)

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen

16. Indien de accountant zorgen heeft over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over haar *commitment* hieraan of over haar handhaving daarvan, dient de accountant het effect te bepalen die deze zorgen kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelijke of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie: Alinea A24-A25)
17. In het bijzonder dient de accountant, indien schriftelijke bevestigingen inconsistent zijn met andere controle-informatie, controlewerkzaamheden uit te voeren om te trachten deze aangelegenheid op te lossen. Indien de aangelegenheid onopgelost blijft dient de accountant de evaluatie te heroverwegen van de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel van haar *commitment* hieraan of van de handhaving daarvan, en dient hij het effect te bepalen die dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelijke of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie: Alinea A23)
18. Indien de accountant tot de conclusie komt dat de bevestigingen niet betrouwbaar zijn dient de accountant passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming

met Standaard 705⁵, betrekking hebbend op hetgeen vereist is op grond van alinea 20 van deze Standaard.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

19. Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft dient de accountant:
 - a. De aangelegenheid te bespreken met het management;
 - b. De integriteit van het management te herevalueren, en het mogelijke effect hiervan te evalueren op de betrouwbaarheid van de (mondelijke of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en
 - c. De passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705, betrekking hebbend op hetgeen op grond van alinea 20 van deze Standaard is vereist.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

20. De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 705 indien:
 - a. Hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management zodanig dat de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - b. Het management de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie: Alinea A26-A27)

⁵ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

(Zie: Alinea 3)

- A1. Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van controle-informatie. Indien het management wijzigingen aanbrengt in de gevraagde schriftelijke bevestigingen of deze niet verschaft dan kan dat voor de accountant een waarschuwing zijn voor de mogelijkheid van het bestaan van één of meer significante issues. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden, waardoor de kwaliteit van de bevestigingen wordt verhoogd.

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

(Zie: Alinea 9)

- A2. Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. Deze personen kunnen verschillen afhankelijk van de governance-structuur van de entiteit alsmede van de relevante wet- of regelgeving; het management (eerder dan degenen belast met governance) is echter dikwijls de verantwoordelijke partij. Schriftelijke bevestigingen kunnen daarom gevraagd worden van de *chief executive officer* van de entiteit en van de *chief financial officer* van de entiteit, dan wel van andere gelijkwaardige personen die deze titels niet dragen. In sommige situaties zijn echter eveneens andere partijen, zoals degenen belast met governance, verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële overzichten.
- A3. Op grond van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten, alsmede voor zijn verantwoordelijkheden voor het zakelijk handelen wordt het management verondersteld voldoende kennis te bezitten van het proces dat door de entiteit wordt gevolgd bij het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en van de daarin opgenomen beweringen waarop de schriftelijke bevestigingen worden gebaseerd.
- A4. In sommige gevallen kan het management echter besluiten om inlichtingen te verzoeken bij anderen die een bijdrage leveren aan het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en de daarin opgenomen beweringen, waaronder individuen die specialistische kennis bezitten met betrekking tot aangelegenheden waarover schriftelijke bevestigingen worden gevraagd. Tot deze individuen kunnen behoren:
- Een actuaris die verantwoordelijk is voor actuair bepaalde waarderingen;
 - Technische staffunctionarissen die verantwoordelijkheid kunnen hebben voor en specialistische kennis over waarderingen van milieuverplichtingen;

- Interne juridisch adviseurs die informatie kunnen verschaffen die essentieel is bij het bepalen van voorzieningen voor juridische claims.
- A5. In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat de bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is voor de accountant redelijk dergelijke bewoordingen te aanvaarden indien hij zich ervan heeft vergewist dat de bevestigingen worden gedaan door degenen die de juiste verantwoordelijkheden voor en de juiste kennis van de aangelegenheden hebben die in die bevestigingen worden behandeld.
- A6. Teneinde de noodzaak voor het management te versterken om onderbouwde bevestigingen te verstrekken kan de accountant vragen dat het management in de schriftelijke bevestigingen expliciet confirmeert dat het die vragen om inlichtingen heeft gesteld die het juist acht om in staat te zijn de gevraagde schriftelijke bevestigingen te kunnen verstrekken. Er wordt niet verwacht dat dergelijke verzoeken om inlichtingen gewoonlijk een formeel intern proces vereisen dat verder gaat dan het proces dat al door de entiteit is opgezet.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

(Zie: Alinea 10 - 11)

- A7. Tijdens de controle verkregen controle-informatie die aangeeft dat het management de in alinea 10 en 11 genoemde verantwoordelijkheden is nagekomen is niet voldoende zonder het verkrijgen van confirmatie van het management dat het van mening is deze verantwoordelijkheden te zijn nagekomen. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat de accountant niet in staat is om zelf op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de financiële overzichten heeft opgesteld en weergegeven alsmede informatie aan de accountant heeft verstrekt op basis van het erkennen en begrijpen van zijn verantwoordelijkheden. De accountant kan bijvoorbeeld niet vaststellen dat het management hem alle relevante informatie heeft verschaft zoals overeenkomen in de voorwaarden van de controleopdracht, zonder dat hij het management vraagt of en de bevestiging ontvangt dat deze informatie aan hem is verschaft.
- A8. De op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op het erkennen en begrijpen door het management van verantwoordelijkheden, overeenkomstig de voorwaarden van de controleopdracht, alsmede op de confirmatie dat het deze verantwoordelijkheden is nagekomen. De accountant kan eveneens aan het management vragen het erkennen en begrijpen van deze verantwoordelijkheden opnieuw via schriftelijke bevestigingen te bevestigen. Dit is gebruikelijk in bepaalde rechtsgebieden maar kan in elk geval bijzonder geschikt zijn wanneer:

- Degenen die de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit hebben getekend niet meer de desbetreffende verantwoordelijkheden dragen;
- De voorwaarden van de controleopdracht in een voorgaand jaar werden opgesteld;
- Er enige aanwijzing bestaat dat het management zijn verantwoordelijkheden verkeerd begrijpt; of
- Veranderingen in de omstandigheden ertoe leiden dat dit passend is.

In lijn met de vereisten op grond van Standaard 210⁶ kan een dergelijke herbevestiging van het erkennen en begrijpen door het management van zijn verantwoordelijkheden niet worden gemaakt onder het voorbehoud ‘naar beste weten’ (zoals besproken in alinea A5 van deze Standaard).

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A9. De mandaten voor controles van financiële overzichten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die voor andere entiteiten. Ten gevolge daarvan kan het uitgangspunt op basis waarvan een controle van de financiële overzichten van een publieke entiteit wordt uitgevoerd, dat betrekking heeft op de verantwoordelijkheden van het management, aanleiding geven tot aanvullende schriftelijke bevestigingen. Hiertoe kunnen behoren schriftelijke bevestigingen waarin wordt geconfirmeerd dat transacties en gebeurtenissen zijn uitgevoerd in overeenstemming met de wet- of regelgeving of voorschriften van een andere bevoegde instantie.

Andere schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 13)

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten

A10. In aanvulling op de op grond van alinea 10 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten andere schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten te vragen. Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen deel uit van, de op grond van alinea 10 vereiste schriftelijke bevestigingen. Zij kunnen bevestigingen inhouden inzake de volgende aangelegenheden:

- Het bepalen of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn; en

⁶ Standaard 210, alinea 6(b).

- Het bepalen of aangelegenheden als de hierna volgende, voorzover relevant onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in overweging zijn genomen, gewaardeerd, gepresenteerd en toegelicht in overeenstemming met dat stelsel:
 - Plannen of voornemens die van invloed kunnen zijn op de boekwaarde of classificatie van activa en verplichtingen;
 - Verplichtingen, zowel feitelijke als voorwaardelijke;
 - Titels die rechten geven met betrekking tot activa dan wel overheersende zeggenschap uitgeoefend over activa, de verpandingen of bezwaringen van activa, alsmede activa die als onderpand zijn gesteld; en
 - Aspecten van wet-, regelgevingen en contractuele overeenkomsten die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van het niet-leven daarvan.

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake aan de accountant verschaft informatie

- A11. In aanvulling op de op grond van alinea 11 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten aan het management te vragen hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het alle tekortkomingen in de interne beheersing waarvan het management zich bewust is aan de accountant heeft gecommuniceerd.

Schriftelijke bevestigingen inzake specifieke beweringen

- A12. Wanneer de accountant informatie verkrijgt over ingenomen standpunten of voornemens, dan wel deze evalueert, kan de accountant rekening houden met één of meer van de volgende aspecten:
- Het verleden van de entiteit inzake het ten uitvoer brengen van haar kenbaar gemaakte voornemens;
 - De redenen voor de entiteit van het kiezen voor een bepaalde handelwijze;
 - De mogelijkheid voor de entiteit tot het nastreven van een bepaalde handelwijze;
 - Het bestaan van of het gebrek aan enige andere informatie die had kunnen worden verkregen in de loop van de controle en die inconsistent zou kunnen zijn met de standpunten ingenomen door of de voornemens van het management.
- A13. In aanvulling daarop kan de accountant het noodzakelijk achten aan het management te vragen om schriftelijke bevestigingen te verschaffen inzake specifieke beweringen opgenomen in de fi-

nanciële overzichten; in het bijzonder die bevestigingen die het inzicht ondersteunen dat de accountant uit andere controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de standpunten ingenomen door of de voornemens van het management inzake een bepaalde bewering dan wel inzake de volledigheid van een bepaalde bewering. Bijvoorbeeld, indien de voornemens van het management belangrijk zijn voor de basis voor waardering van investeringen kan het onmogelijk zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zonder schriftelijke bevestigingen van het management inzake haar voornemens. Hoewel dergelijke schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf beschouwd niet voldoende en geschikte controle-informatie voor die bewering.

Het communiceren van een grensbedrag

(Zie: Alinea 10 - 11, 13)

- A14. Standaard 450 vereist van de accountant dat hij de tijdens de controle onderkende afwijkingen totaliseert, met uitzondering van degenen die duidelijk onbeduidend zijn ⁷. De accountant kan een grensbedrag bepalen waarboven afwijkingen niet kunnen worden aangemerkt als zijnde duidelijk onbeduidend. Op dezelfde wijze kan de accountant overwegen om aan het management een grensbedrag te communiceren voor de doeleinden van de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

De datum van en de periode(n) die omvat worden door schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 14)

- A15. Omdat schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie vormen kan het oordeel van de accountant niet tot uitdrukking worden gebracht en kan de controleverklaring niet worden gedaateerd voorafgaand aan de datum van de schriftelijke bevestigingen. Verder worden, omdat de accountant bedacht is op gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring en die mogelijk een aanpassing van of een toelichting op te nemen in de financiële overzichten vereisen, de schriftelijke bevestigingen gedateerd zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring betreffende de financiële overzichten.
- A16. In sommige situaties kan het voor de accountant passend zijn in de loop van de uitvoering van de controle een schriftelijke bevestiging te ontvangen inzake een specifieke bewering in de financiële overzichten. Wanneer dit het geval is kan het noodzakelijk zijn een geactualiseerde versie van de schriftelijke bevestiging te vragen.

⁷ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", alinea 5.

- A17. De schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op alle verslagperioden waar in de controleverklaring naar wordt verwezen omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de schriftelijke bevestigingen die het eerder heeft verstrekt met betrekking tot voorgaande perioden passend blijven. De accountant en het management kunnen overeenstemming bereiken over een vorm van schriftelijke bevestigingen die de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot voorgaande verslagperioden actualiseert door middel van het vermelden of er eventuele veranderingen zijn ten opzichte van deze schriftelijke bevestigingen en zo ja, welke dat zijn.
- A18. Er kunnen zich situaties voordoen waarin het huidige management niet in functie was gedurende alle perioden die in de controleverklaring worden afgedekt. Deze personen kunnen beweren dat zij niet in staat zijn om bepaalde of alle schriftelijke bevestigingen te verschaffen omdat zij gedurende die periode niet in functie waren. Deze situatie neemt echter niet de verantwoordelijkheden van deze personen voor de financiële overzichten als geheel weg. Bijgevolg is de vereiste voor de accountant om aan hen schriftelijke bevestigingen te vragen die de totaliteit van de desbetreffende periode(n) omvatten nog steeds van toepassing.

De vorm van schriftelijke bevestigingen

(Zie: Alinea 15)

- A19. Schriftelijke bevestigingen dienen te worden opgenomen in een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. In sommige rechtsgebieden kan aan het management op grond van wet- of regelgeving evenwel als eis worden gesteld om een schriftelijke openbaar statement af te leggen omtrent zijn verantwoordelijkheden. Hoewel een dergelijk statement een bevestiging inhoudt aan de gebruikers van de financiële overzichten, dan wel aan de desbetreffende instanties, kan de accountant bepalen dat dit een geschikte vorm van een schriftelijke bevestiging is met betrekking tot bepaalde of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van alinea 10 of 11. Als gevolg daarvan hoeven de betrokken aangelegenheden die door een dergelijke statement worden omvat, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de accountant zijn ondermeer:
- De vraag of het statement een confirmatie inhoudt van het vervullen van verantwoordelijkheden zoals verwoord in alinea 10 en 11;
 - De vraag of het statement is verstrekt of goedgekeurd door degene van wie de accountant de desbetreffende schriftelijke bevestigingen vraagt;
 - De vraag of een kopie van het statement aan de accountant is verstrekt zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring betreffende de financiële overzichten (Zie: Alinea 14).

- A20. Een formeel statement van het naleven van wet- of regelgeving, dan wel van het goedkeuren van de financiële overzichten, bevat niet voldoende informatie voor de accountant om zich ervan te vergewissen dat alle noodzakelijke bevestigingen weloverwogen zijn verstrekt. De formulering van de verantwoordelijkheden van het management in wet- of regelgeving kan de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet vervangen.
- A21. Bijlage 2 geeft een voorbeeld van een bevestigingsbrief.

Communicatie met degenen belast met governance

(Zie: Alinea 10 - 11, 13)

- A22. Standaard 260 vereist dat de accountant de schriftelijke bevestigingen die hij heeft gevraagd van het management communiceert met degenen belast met governance⁸.

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen (Zie: Alinea 16-17)

- A23. In het geval van onderkende inconsistenties tussen één of meer schriftelijke bevestigingen en controle-informatie die is verkregen vanuit een andere bron, kan de accountant overwegen of de risico-inschatting juist blijft en zo niet, de risico-inschatting herzien en de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's.
- A24. Zorgen over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over haar *commitment* hieraan of over de handhaving daarvan, kunnen de accountant doen besluiten dat het risico van het geven van een verkeerde voorstelling in de financiële overzichten door het management zodanig is dat de controle niet kan worden uitgevoerd. In een dergelijk geval kan de accountant overwegen om, indien dat mogelijk is binnen de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, de opdracht terug te geven, tenzij degenen belast met governance daarvoor de passende correctieve maatregelen implementeren. Dergelijke maatregelen kunnen echter onvoldoende zijn om de accountant in staat te stellen een goedkeurend controleoordeel te geven.
- A25. Standaard 230 vereist dat de accountant belangrijke aangelegenheden die zich tijdens de controle voordoen, de conclusies die daarover zijn getrokken, alsmede de significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot deze conclusies te komen⁹ documenteert. De accountant kan significante

⁸ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 16(c)(ii).

⁹ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8(c) en 10.

issues hebben onderkend met betrekking tot de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over zijn commitment hieraan of over zijn handhaving daarvan, maar hij kan niettemin tot de conclusie zijn gekomen dat de schriftelijke bevestigingen desondanks betrouwbaar zijn. In een dergelijke situatie wordt deze belangrijke aangelegenheid gedocumenteerd in overeenstemming met Standaard 230.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management (Zie: Alinea 20)

- A26. Zoals is uiteengezet in alinea A7 is de accountant niet in staat op grond van alleen andere controle-informatie te beoordelen of het management de verantwoordelijkheden heeft vervuld, zoals verwoord in alinea 10 en 11. Daarom is de accountant, indien hij, zoals is omschreven in alinea 20(a), tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot deze aangelegenheden niet betrouwbaar zijn, dan wel indien het management deze schriftelijke bevestigingen niet verschaft, niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De mogelijke effecten van dergelijk onvermogen op de financiële overzichten zijn niet beperkt tot bepaalde elementen, rekeningen of items van de financiële overzichten en hebben daarom een diepgaande invloed. Standaard 705 vereist dat de accountant in dergelijke situaties een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert ¹⁰.
- A27. Een schriftelijke bevestiging die is aangepast ten opzichte van de door de accountant gevraagde bevestiging betekent niet noodzakelijkerwijs dat het management de schriftelijke bevestiging niet heeft verschaft. De onderliggende reden voor een dergelijke aanpassing kan van invloed zijn op het oordeel in de controleverklaring. Als voorbeelden worden genoemd:
- De schriftelijke bevestiging omtrent het door het management vervullen van zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten kan vermelden dat het management van mening is dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, uitgezonderd van een van materieel belang zijnde niet-naleving van een specifieke vereiste van dat stelsel. Hetgeen op grond van alinea 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie kwam dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij rekening houdt met het effect van dit geval van niet naleven op het oordeel in de controleverklaring, in overeenstemming met Standaard 705;
 - De schriftelijke bevestiging omtrent de verantwoordelijkheid van het management voor het aan de accountant verschaffen van alle relevante informatie zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, kan vermelden dat het management van

¹⁰ Standaard 705, alinea 9.

mening is dat het, uitgezonderd informatie die door brand is vernietigd, de accountant deze informatie heeft verschaft. Hetgeen op grond van alinea 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie kwam dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij rekening houdt met de diepgaande invloeden van de door de brand vernietigde informatie op de financiële overzichten en het gevolg daarvan voor het oordeel in de controleverklaring, in overeenstemming met Standaard 705.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereiste werkzaamheden voor schriftelijke bevestigingen bevatten

(Zie: Alinea 2)

Deze bijlage geeft de alinea's aan van de andere Standaarden op controles van financiële overzichten voor verslagperioden eindigend op of na 15 december 2010 die voor specifieke objecten van onderzoek schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming kan het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassing en van andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden niet vervangen:

- Standaard 240, “De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten” – alinea 39;
- Standaard 250, “Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten” – alinea 16;
- Standaard 450, “Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen” – alinea 14;
- Standaard 501, “Controle informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items” - alinea 12;
- Standaard 540, “De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop” – alinea 22;
- Standaard 550, “Verbonden partijen” – alinea 26;
- Standaard 560, “Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode” – alinea 9;
- Standaard 570, “Continuïteit” – alinea 16(e);
- Standaard 710, “Ter vergelijking opgenomen informatie– Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten” - alinea 9.

Bijlage 2: Voorbeeld van een bevestigingsbrief

(Zie: Alinea A21)

Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 7
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 6
Ingangsdatum	7
<i>Doelstelling</i>	8
<i>Definities</i>	9 - 10
<i>Vereisten</i>	11 - 50
Verantwoordelijkheid	11
Aanvaarding en continuering	12 - 14
Algemene controleaanpak en controleprogramma	15 - 16
Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen	17 - 18
Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel	19 - 20
Materialiteit	21 - 23
Het inspelen op ingeschatte risico's	24 - 31
Consolidatieproces	32 - 37
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	38 - 39
Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel	40 - 41
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	42 - 45
Communicatie met het management en degenen belast met governance op groepsniveau	46 - 49
Documentatie	50
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A66

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn	A1
Definities	A2 - A7
Verantwoordelijkheid	A8 - A9
Aanvaarding en continuering	A10 - A21
Algehele controleaanpak en controleprogramma	A22
Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen	A23 - A31
Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel	A32 - A41
Materialiteit	A42 - A46
Het inspelen op ingeschatte risico's	A47 - A55
Consolidatieproces	A56
Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel	A57 - A60
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	A61 - A63
Communicatie met het management en degenen belast met governance op groepsniveau	A64 - A66

Bijlage 1: Voorbeeldteksten van een oordeel met beperking wanneer het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis verkrijgt

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep

Bijlage 4: Voorbeeldteksten van confirmaties van de accountant van een groepsonderdeel

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau zijn opgenomen

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard heeft betrekking op speciale overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die controles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.
2. Een accountant kan deze Standaard, voor zover noodzakelijk aangepast aan de omstandigheden, nuttig achten wanneer hij andere accountants betreft bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren. Een accountant kan bijvoorbeeld een andere accountant betrekken bij het observeren van de voorraadopname of bij het inspecteren van de fysieke vaste activa op een afgelegen locatie.
3. Het is mogelijk dat een accountant van een groepsonderdeel ertoe gehouden is om, op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen, een controleoordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan beslissen gebruik te maken van de controle-informatie waarop het controleoordeel over de financiële overzichten van het groepsonderdeel is gebaseerd teneinde controle-informatie te verschaffen voor de groepscontrole, maar de vereisten van deze Standaard blijven onverkort van toepassing. (Zie: Alinea A1)
4. Overeenkomstig Standaard 220¹ wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist om zich ervan te vergewissen dat degenen die de groepscontrole uitvoeren, waaronder de accountants van groepsonderdelen, collectief de passende competenties en capaciteiten hebben. De opdrachtpartner op groepsniveau is tevens verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht voor de groepscontrole.
5. De opdrachtpartner op groepsniveau past de vereisten van Standaard 220 toe ongeacht of het opdrachtteam op groepsniveau of een accountant van een groepsonderdeel de werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel. Deze Standaard ondersteunt de opdrachtpartner op groepsniveau bij het voldoen aan de vereisten van Standaard 220 wanneer de accountants van groepsonderdelen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen.
6. Het controlerisico is een functie van het risico van een afwijking van materieel belang en het risico dat de accountant dergelijke afwijkingen niet zal ontdekken². Bij een groepscontrole omvat

¹ Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", alinea's 14 en 15.

² Standaard 200 "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Standaarden", paragraaf A10.

dit tevens het risico dat de accountant van een groepsonderdeel een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel niet zal ontdekken die zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, en het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau deze afwijking mogelijk niet ontdekt. Deze Standaard zet de aangelegenheden uiteen die het opdrachtteam op groepsniveau in overweging neemt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen worden uitgevoerd. Deze betrokkenheid is gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel over de financiële overzichten van de groep te baseren.

Ingangsdatum

7. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

Doelstelling

8. De doelstellingen van de accountant zijn:
- a. Het vaststellen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en
 - b. Indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep:
 - (i) Het duidelijk communiceren met de accountants van groepsonderdelen omtrent de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie inzake groepsonderdelen alsmede omtrent hun bevindingen; en
 - (ii) Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie inzake de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zijn opgesteld.

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten van de groep over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

Definities

9. In het kader van de Standaarden zijn aan de volgende termen de onderstaande betekenissen toegekend:
- a. *Groepsonderdeel* – Een entiteit of bedrijfsactiviteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van het groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen; (Zie: Alinea A2-A4)
 - b. *Accountant van een groepsonderdeel* – Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie van een groepsonderdeel; (Zie: Alinea A7)
 - c. *Management van een groepsonderdeel* – Management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel;
 - d. *Materialiteit voor een groepsonderdeel* – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is vastgesteld;
 - e. *Groep* – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan één groepsonderdeel;
 - f. *Groepscontrole* – Het controleoordeel van financiële overzichten van de groep;
 - g. *Controleoordeel op groepsniveau* – Het oordeel over de financiële overzichten van de groep;
 - h. *Opdrachtpartner op groepsniveau* – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht van de groep en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep die namens het kantoor wordt verstrekt. Wanneer *joint auditors* de groepscontrole uitvoeren, vormen de *joint engagement partners* en hun opdrachtteams collectief de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze Standaard behandelt echter noch de relatie tussen *joint auditors*, noch de werkzaamheden die de ene *joint auditor* uitvoert in relatie tot de werkzaamheden van de andere *joint auditor*;
 - i. *Opdrachtteam op groepsniveau* – Partners, waaronder de voor groepscontrole verantwoordelijke partner, alsmede staf die de algehele controleaanpak voor de groep vaststellen, met accountants van groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden verrichten met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
 - j. *Financiële overzichten op groepsniveau* – Financiële overzichten die de financiële informatie bevatten van meer dan één groepsonderdeel. De term “financiële overzichten van de groep” verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is geaggregeerd die opgesteld is door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijke zeggenschap staan;
 - k. *Management op groepsniveau* – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep;

- i. *Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel* – Interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door het management op groepsniveau ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;
 - m. *Significant groepsonderdeel* – Een groepsonderdeel waarvan het opdrachtteam op groepsniveau onderkent dat het:
 - (i) Individueel financieel significant is voor de groep; of
 - (ii) Op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's inhoudt dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A5-A6)
10. Verwijzing naar "het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving" doelt op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat op de financiële overzichten van de groep van toepassing is. De verwijzing naar "het consolidatieproces" omvat:
- a. De opname van, de waardering van, de presentatie van en de toelichtingen opgenomen in de financiële informatie van de groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep door middel van integrale of proportionele consolidatie, of van de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode; en
 - b. De aggregatie in de gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijk zeggenschap staan.

Vereisten

Verantwoordelijkheid

- 11. De opdrachtpartner op groepsniveau is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht van de groep in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- en regelgeving, alsmede voor de vraag of de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is⁴. Als gevolg daarvan dient de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep niet te verwijzen naar een accountant van een groepsonderdeel, behalve indien het op grond van wet- of regelgeving vereist is een dergelijke verwijzing op te nemen. Indien een dergelijke verwijzing op grond

⁴ Standaard 220, alinea 15.

van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring de vermelding te bevatten dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel van zijn kantoor voor het controloordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie: Alinea A8-A9)

Aanvaarding en continuering

12. Bij de toepassing van Standaard 220 dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of in redelijkheid kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen met betrekking tot het consolidatieproces en de financiële informatie van de groepsonderdelen teneinde daarop het controloordeel op groepsniveau te baseren. Hiertoe dient het opdrachtteam op groepsniveau inzicht te verwerven in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen dat voldoende is om groepsonderdelen te onderkennen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn. Wanneer accountants van groepsonderdelen werkzaamheden verrichten met betrekking tot de financiële informatie van deze groepsonderdelen dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of het opdrachtteam op groepsniveau in dermate staat zal zijn bij de werkzaamheden van de accountants van die groepsonderdelen te worden betrokken om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A10-A12)
13. Indien de opdrachtpartner op groepsniveau tot de conclusie komt dat:
 - a. Het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen die door het management op groepsniveau zijn opgelegd; en
 - b. Het mogelijke effect van deze onmogelijkheid zal leiden tot een oordeelonthouding bij de financiële overzichten van de groep⁵;

dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:

- a. Wanneer het een nieuwe opdracht betreft, deze niet te aanvaarden dan wel, wanneer het een doorlopende opdracht betreft, deze terug te geven wanneer teruggeven onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
- b. Wanneer wet- of regelgeving verhinderen dat een accountant een opdracht niet aanvaardt of deze teruggeeft, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep zodra hij, voorzover dit mogelijk is, de controle van de financiële overzichten van de groep heeft uitgevoerd. (Zie: Alinea A13-A19)

⁵ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Opdrachtvoorwaarden

14. De opdrachtpartner op groepsniveau dient overeenstemming te bereiken over de voorwaarden voor de controleopdracht op groepsniveau overeenkomstig Standaard 210⁶. (Zie: Alinea A20-A21)

Algemene controleaanpak en controleprogramma

15. Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele controleaanpak voor de groep vast te stellen en dient een controleprogramma voor de groep te ontwikkelen overeenkomstig Standaard 300⁷.
16. De opdrachtpartner op groepsniveau dient de algehele controleaanpak voor de groep en het controleprogramma voor de groep te beoordelen. (Zie: Alinea A22)

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

17. Van de accountant wordt vereist dat hij de risico's van een afwijking van materieel belang onderkent en inschat door middel van het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving⁸. Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
- Over te gaan tot het verdiepen van zijn inzicht in de groep, de onderdelen en de omgevingen daarvan, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel die gedurende de fase van aanvaarding en continuering van de opdracht is opgebouwd; alsmede
 - Inzicht te verwerven in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies die door het management op groepsniveau zijn uitgevaardigd naar (de) groepsonderdelen. (Zie: Alinea A23-A29)
18. Het opdrachtteam op groepsniveau dient in voldoende mate inzicht te verwerven teneinde:
- De initiële onderkenning van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te confirmeren of te herzien; en
 - De risico's in te schatten dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten⁹. (Zie: Alinea A30-A31)

⁶ Standaard 210, "Overeenstemming van de voorwaarden van controleopdrachten".

⁷ Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten", alinea's 7-12.

⁸ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving".

⁹ Standaard 315.

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel

19. Indien het opdrachtteam op groepsniveau van plan is aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel dient dit opdrachtteam inzicht te verwerven in het volgende: (Zie: Alinea A32-A35)
 - a. De vraag of de accountant van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben, begrijpt en deze zal naleven en met name onafhankelijk is; (Zie: Alinea A37)
 - b. De deskundigheid van de accountant van het groepsonderdeel; (Zie: Alinea A38)
 - c. De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt;
 - d. De vraag of de accountant van het groepsonderdeel opereert in een gereguleerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op accountants wordt uitgeoefend. (Zie: Alinea A36)

20. Indien een accountant van een groepsonderdeel niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben of wanneer het opdrachtteam op groepsniveau ernstige zorgen heeft over overige aangelegenheden die zijn genoemd in alinea 19(a)-(c), dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zonder de accountant van dat groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel. (Zie: Alinea A39-A41)

Materialiteit

21. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende te bepalen: (Zie: Alinea A42)
 - a. De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel bij het opstellen van de gehele controleaanpak voor de groep;
 - b. Indien er, in de specifieke omstandigheden van de groep bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep zijn opgenomen waarvan voor een afwijking van een lager bedrag dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden die op basis van de financiële over-

zichten van de groep worden genomen, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen moeten worden toegepast;

- c. De materialiteit van die groepsonderdelen waar de accountants van een groepsonderdeel een controle of een beoordelingsopdracht zullen uitvoeren voor de doeleinden van de groepscontrole. Teneinde het risico, dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet ontdekte afwijkingen in de financiële overzichten van de groep de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen, dient de materialiteit van het groepsonderdeel lager te zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel; (Zie: Alinea A43-A44)
 - d. De grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijk onbeduidend voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd. (Zie: Alinea A45)
22. Wanneer accountants van groepsonderdelen een controle zullen uitvoeren voor de doeleinden van een groepscontrole dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid van de uitvoeringsmaterialiteit zoals bepaald op het niveau van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie: Alinea A46)
23. Wanneer een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving dan wel om andere redenen aan een controle is onderworpen en het opdrachtteam op groepsniveau besluit die controle te gebruiken om controle-informatie te verschaffen voor de groepscontrole dient dit opdrachtteam te bepalen of:
- a. De materialiteit die is vastgesteld voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel als geheel; en
 - b. De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van het groepsonderdeel;
- voldoen aan de eisen van deze Standaard.

Het inspelen op ingeschatte risico's

24. Van de accountant wordt vereist om de wijze van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten op passende wijze op te zetten en te implementeren¹⁰. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het soort werkzaamheden te bepalen die door het team op groepsniveau, of namens dit team door de accountants van de groepsonderdelen, met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd (Zie:

¹⁰ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's".

Alinea 26-29). Het opdrachtteam op groepsniveau dient eveneens de aard, timing en omvang te bepalen van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen (Zie: Alinea 30-31).

25. Indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces of de financiële informatie van de groepsonderdelen zijn gebaseerd op een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of wanneer gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen, dient het opdrachtteam op groepsniveau de werking van deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen dan wel aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze te toetsen.

Het bepalen van het soort werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen (Zie: Alinea A47)

Significante groepsonderdelen

26. Voor een groepsonderdeel dat significant is op grond van het feit dat het individueel financieel significant is voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau, of namens dit team een accountant van het groepsonderdeel, een controle uit te voeren van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel.
27. Voor een groepsonderdeel dat significant is omdat het waarschijnlijk significante risico's inhoudt dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten op grond van de specifieke aard of omstandigheden van het groepsonderdeel, dient het opdrachtteam op groepsniveau, dan wel namens dit team een accountant van het groepsonderdeel, één of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:
 - a. Een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
 - b. Een controle van één of meer rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie: Alinea A48)
 - c. Gespecificeerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie: Alinea A49)

Groepsonderdelen die niet significante groepsonderdelen zijn

28. Voor niet significante groepsonderdelen dient het opdrachtteam op groepsniveau cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren. (Zie: Alinea A50)
29. Indien het opdrachtteam op groepsniveau niet van mening is dat voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren zal worden verkregen vanuit:
 - a. De werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
 - b. De werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
 - c. De cijferanalyses die op groepsniveau zijn uitgevoerd;

dient het opdrachtteam op groepsniveau groepsonderdelen te selecteren die geen significante groepsonderdelen zijn en dient het één of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van de individuele groepsonderdelen die zijn geselecteerd, of dient het aan een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze uit te voeren: (Zie: Alinea A51-A53)

- Een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
- Een controle van één of meer transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- Een beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
- Gespecificeerde werkzaamheden.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de selectie van groepsonderdelen in de tijd te variëren.

Betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditors van de groepsonderdelen

Significante groepsonderdelen - Risico-inschatting

30. Indien de accountant van een groepsonderdeel een controle van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel uitvoert dient het opdrachtteam op groepsniveau te worden betrokken bij de risico-inschatting van de accountant van het groepsonderdeel teneinde significante risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten van de groep te onderkennen. De aard, timing en omvang van deze betrokkenheid worden beïnvloed door het inzicht

dat het opdrachtteam op groepsniveau heeft van de accountant van het groepsonderdeel, maar zij dienen ten minste in te houden:

- a. Het met de accountant van het groepsonderdeel of met het management van het groepsonderdeel bespreken van die bedrijfsactiviteiten die significant zijn voor de groep;
- b. Het met de accountant van het groepsonderdeel bespreken of de financiële informatie van het groepsonderdeel vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten; en
- c. Het beoordelen van de documentatie van de accountant van het groepsonderdeel betreffende de onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de accountant van het groepsonderdeel weergeeft met betrekking tot de onderkende significante risico's.

De onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep - Verdere controlewerkzaamheden

31. Wanneer significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep worden onderkend in een groepsonderdeel waarop een accountant van een groepsonderdeel werkzaamheden verricht, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid te evalueren van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd teneinde op de onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient, op basis van het inzicht dat het heeft van de accountant van het groepsonderdeel, te bepalen of het nodig is bij de verdere controlewerkzaamheden te worden betrokken.

Consolidatieproces

32. In overeenstemming met alinea 17 verkrijgt het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en van het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies die door het management op groepsniveau zijn uitgevaardigd ten aanzien van de groepsonderdelen. In overeenstemming met alinea 25 toetst het opdrachtteam op groepsniveau, dan wel de accountant van een groepsonderdeel, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, de werking van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces zijn gebaseerd op een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of wanneer gegevensgerichte maatregelen alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

33. Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot het consolidatieproces teneinde in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die uit het consolidatieproces voortkomen. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten of alle groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep zijn opgenomen.
34. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de geschiktheid, volledigheid en het accuraat zijn van de consolidatieaanpassingen en de herrubriceringen te evalueren en dient te evalueren of er eventuele frauderisicofactoren bestaan of dat er indicatoren bestaan voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. (Zie: Alinea A56)
35. Indien de financiële informatie van een groepsonderdeel niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving die van toepassing zijn op de financiële overzichten van de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de financiële informatie van dat groepsonderdeel op passende wijze is aangepast voor de doeleinden van het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep.
36. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of de financiële informatie die in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel is geïdentificeerd (Zie: Alinea 41(c)) dezelfde is als de financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.
37. Indien de financiële overzichten van de groep de financiële overzichten bevatten van een groepsonderdeel met een einddatum voor de financiële verslaggeving die verschilt van die van de groep, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de juiste aanpassingen zijn aangebracht in de financiële overzichten van dat groepsonderdeel in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

38. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van groepsonderdelen controles uitvoeren op de financiële informatie van groepsonderdelen dienen het opdrachtteam op groepsniveau dan wel de accountants van de groepsonderdelen werkzaamheden uit te voeren gericht op het onderkennen van gebeurtenissen bij deze groepsonderdelen die zich voordoen tussen de data van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep, en die mogelijk aanpassingen van de financiële overzichten van de groep dan wel in deze overzichten op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.
39. Wanneer accountants van groepsonderdelen andere werkzaamheden uitvoeren dan controles van de financiële informatie van groepsonderdelen dient het opdrachtteam op groepsniveau deze accountants te verzoeken het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij zich

bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die aanpassingen van de financiële overzichten van de groep of daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel

40. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de door hem gestelde eisen tijdig aan de accountant van het groepsonderdeel te communiceren. Deze communicatie dient een uiteenzetting te bevatten van de uit te voeren werkzaamheden, van het gebruik dat van deze werkzaamheden zal worden gemaakt en van de vorm en inhoud van de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau. Deze communicatie dient ook het volgende te omvatten: (Zie: Alinea A57, A58 en A60)
 - a. Een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel, wetend in welke context het opdrachtteam op groepsniveau van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, confirmeert dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken; (Zie: Alinea A59)
 - b. De ethische voorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben en in het bijzonder de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - c. In geval van een controle of een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel, de materialiteit gehanteerd voor het groepsonderdeel (en voorzover van toepassing het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen) en de grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijk onbeduidend voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd;
 - d. Onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken tijdig te communiceren over elk ander onderkend significant risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude of van het maken van fouten, alsmede over de wijze waarop de accountant van het groepsonderdeel op deze risico's inspeelt;
 - e. Een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust is. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken tijdig te communiceren over verbonden partijen die voorheen niet waren onderkend door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of het dergelijke aanvullende verbonden partijen aan andere accountants van groepsonderdelen bekendmaakt.

41. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken te communiceren over aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Dergelijke communicatie dient te bevatten:
- a. De vraag of de accountant van het groepsonderdeel heeft voldaan aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole, met inbegrip van voorschriften inzake onafhankelijkheid en deskundigheid;
 - b. De vraag of de accountant van het groepsonderdeel de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
 - c. Identificatie van de financiële informatie van het groepsonderdeel waarover de accountant van het groepsonderdeel rapporteert;
 - d. Informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
 - e. Een lijst van niet gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel (de lijst hoeft geen afwijkingen te bevatten beneden de grenswaarde van duidelijk onbeduidende afwijkingen die door het opdrachtteam op groepsniveau werden gecommuniceerd (Zie: Alinea 40(c));
 - f. Indicatoren voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management;
 - g. Een beschrijving van alle onderkende significante tekortkomingen in de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel;
 - h. Andere belangrijke aangelegenheden die de accountant van het groepsonderdeel heeft gecommuniceerd of verwacht te communiceren aan degenen belast met governance van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel betrokken is, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen wanneer de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;
 - i. Alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van dit groepsonderdeel heeft verzocht; en
 - j. Het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van accountant van het groepsonderdeel.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en het adequaat zijn van zijn werkzaamheden

42. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel te evalueren (Zie: Alinea 41). Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
 - a. Significante aangelegenheden die naar voren komen uit die evaluatie te bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, met het management van het groepsonderdeel of, in voorkomend geval, met het management op groepsniveau; en
 - b. Te bepalen of het noodzakelijk is andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. (Zie: Alinea A61)

43. Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel onvoldoende zijn dient dit team te bepalen welke aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd, alsmede of deze moeten worden uitgevoerd door de accountant van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau zelf.

Het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie

44. Van de accountant wordt vereist om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, en de accountant in staat te stellen redelijke conclusies te trekken teneinde daarop zijn oordeel te baseren¹¹. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen vanuit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces, alsmede vanuit de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door het opdrachtteam op groepsniveau en door de accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen, teneinde daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie: Alinea A62)

45. De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat de invloed is op het controleoordeel op groepsniveau van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen (onderkend door het opdrachtteam op groepsniveau dan wel gecommuniceerd door accountants van groepsonderdelen) en van

¹¹ Standaard 200, alinea 17.

eventuele gevallen waarin het niet mogelijk is gebleken voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A63)

Communicatie met het management en degenen belast met governance op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau

46. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen welke onderkende tekortkomingen in de interne beheersing het communiceert aan degenen belast met governance en aan het management van de groep overeenkomstig Standaard 265¹². Bij het bepalen hiervan dient het opdrachtteam op groepsniveau te overwegen:
- a. Tekortkomingen in de interne beheersing geldend voor de groep als geheel die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend;
 - b. Tekortkomingen die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend in de interne beheersingsmaatregelen bij groepsonderdelen; en
 - c. Tekortkomingen in de interne beheersing die de accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau hebben gebracht.
47. Indien fraude door het opdrachtteam op groepsniveau is onderkend dan wel door een accountant van een groepsonderdeel onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau is gebracht (Zie: Alinea 41 (h)), of indien informatie er op wijst dat er fraude kan bestaan, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig te communiceren aan het juiste niveau van het management op groepsniveau teneinde diegenen die in eerste instantie verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en ontdekken van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn in het kader van hun verantwoordelijkheden. (Zie: Alinea A64)
48. Het is mogelijk dat het op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist dat een accountant van een groepsonderdeel een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking brengt. In dat geval dient het opdrachtteam op groepsniveau het management op groepsniveau te verzoeken om het management van het groepsonderdeel op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan dit team zich bewust wordt maar waarvan het management van het groepsonderdeel zich mogelijk niet bewust is. Indien het management op groepsniveau weigert deze aangelegenheid aan het management van het groepsonderdeel te communiceren dient het opdrachtteam op groepsniveau deze aangelegenheid met degenen belast met governance op

¹² Standaard 265, "Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management."

groepsniveau te bespreken. Indien deze aangelegenheid onopgelost blijft dient het opdrachtteam op groepsniveau te overwegen of het, rekening houdend met de afwegingen met betrekking tot wettelijke en beroepsmatige geheimhouding, de accountant van het groepsonderdeel zal aanraden de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van het groepsonderdeel niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie: Alinea A65)

Communicatie gericht aan degenen belast met governance op groepsniveau

49. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden aan degenen belast met governance op groepsniveau te communiceren in aanvulling op de aangelegenheden die op grond van Standaard 260¹³ en andere Standaards zijn vereist: (Zie: Alinea A66)
- a. Een overzicht van het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
 - b. Een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd voor de financiële overzichten van significante groepsonderdelen;
 - c. Gevallen waarin de evaluatie van de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel door het opdrachtteam op groepsniveau aanleiding gaf tot het in twijfel trekken van de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant;
 - d. Alle beperkingen tijdens de uitvoering van de groepsonderdeelcontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn;
 - e. Fraude of vermoede fraude waarbij zijn betrokken het management van het groepsonderdeel, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel of andere personen wanneer de fraude tot een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële informatie heeft geleid.

Documentatie

50. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden in de controledocumentatie op te nemen¹⁴:

¹³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance".

¹⁴ Standaard 230, "Controle informatie," alinea 8-11 en alinea A6.

- a. Een analyse van groepsonderdelen waarbij is aangegeven welke van deze onderdelen significant zijn en het soort van werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
- b. De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van de significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd met inbegrip van, voorzover van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;
- c. Schriftelijke communicaties tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen over de door het opdrachtteam op groepsniveau geformuleerde vereisten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn

(Zie: Alinea 3)

- A1. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau om al dan niet gebruik te maken van een controle die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist gericht op het verschaffen van controle-informatie ten behoeve van de groepscontrole, omvatten het volgende:
- Verschillen tussen het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van het groepsonderdeel en het stelsel dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
 - Verschillen tussen de controle- en overige standaarden die door de accountant van het groepsonderdeel worden toegepast en de standaarden die bij de controle van de financiële overzichten van de groep worden toegepast;
 - De vraag of de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel tijdig afgerond zal zijn om te voldoen aan het tijdschema inzake de rapportage op groepsniveau.

Definities

Groepsonderdeel (Zie: Alinea 9(a))

- A2. De structuur van een groep is van invloed op de wijze waarop groepsonderdelen worden onderkend. Het systeem van financiële verslaggeving van de groep kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een organisatiestructuur die voorziet in het feit dat financiële informatie wordt opgesteld door een moeder- en één of meer dochtermaatschappijen, *joint ventures* of deelnemingen die zijn verwerkt volgens de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode; door het hoofdkantoor en één of meer divisies of branches; of door een combinatie van beide. Sommige groepen kunnen hun systeem van financiële verslaggeving echter organiseren naar functie, proces, soort product of dienst (of naar product- of dienstengroepen) dan wel naar geografische locaties. In deze gevallen is het mogelijk dat de entiteit of de bedrijfsactiviteit waarvoor het management op groepsniveau of het management van het groepsonderdeel de financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen opstelt, een functie, een proces, een soort product of dienst (of een product- of dienstengroep) dan wel een geografische locatie kan zijn.
- A3. Binnen het systeem van financiële verslaggeving van de groep kunnen verschillende niveaus van groepsonderdelen bestaan, in welk geval het geschikter kan zijn groepsonderdelen op bepaalde aggregatieniveaus te onderkennen dan op individueel niveau.
- A4. Groepsonderdelen die op een bepaald niveau zijn geaggregeerd kunnen voor de doeleinden van de groepscontrole een groepsonderdeel vormen; het is echter ook mogelijk dat een dergelijk groepsonderdeel ook financiële overzichten van de groep opstelt die de financiële informatie bevat van de groepsonderdelen die daartoe behoren (dat wil zeggen een subgroep). Deze Standaard kan daarom worden toegepast door verschillende opdrachtpartners op groepsniveau en teams voor verschillende subgroepen binnen een grotere groep.

Significant groepsonderdeel (Zie: Alinea 9(m))

- A5. Naarmate de individuele financiële significantie van een groepsonderdeel toeneemt, nemen gewoonlijk ook de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep toe. Het opdrachtteam op groepsniveau kan voor een gekozen benchmark een percentage hanteren als hulpmiddel bij het onderkennen van groepsonderdelen die individueel financieel significant zijn. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een percentage dat daarop moet worden toegepast brengen het toepassen van professionele oordeelsvorming met zich mee. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de groep kunnen activa, verplichtingen, kasstromen, winst of omzet van de groep tot de geschikte benchmarks behoren. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld groepsonderdelen met meer dan 15% van het gehanteerde criterium als significante groepsonderdelen beschouwen. Een hoger of lager percentage kan echter in de omstandigheden als geschikt worden beschouwd.

- A6. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanmerken als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significant risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep bevat als gevolg van haar specifieke aard of omstandigheden (dat wil zeggen risico's die speciale controleaandacht vragen¹⁵). Een groepsonderdeel zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor de handel in vreemde valuta en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico van een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet in een ander opzicht individueel financieel significant voor de groep.

Accountant van een groepsonderdeel (Zie: Alinea 9(b))

- A7. Een lid van het opdrachtteam op groepsniveau kan op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Wanneer dit zich voordoet, wordt dat lid van het opdrachtteam tevens beschouwd als een accountant van een groepsonderdeel.

Verantwoordelijkheid

(Zie: Alinea 11)

- A8. Hoewel accountants van groepsonderdelen werkzaamheden kunnen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de groepscontrole en als zodanig verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen, conclusies of oordelen, is de opdrachtpartner op groepsniveau of het kantoor van deze partner verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.
- A9. Wanneer het controleoordeel op groepsniveau is aangepast omdat het voor het opdrachtteam op groepsniveau onmogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van één of meer groepsonderdelen, beschrijft de in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep opgenomen alinea voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen voor die onmogelijkheid zonder te verwijzen naar de accountant van dit groepsonderdeel, tenzij een dergelijke verwijzing noodzakelijk is voor een adequate uiteenzetting van de omstandigheden¹⁶.

¹⁵ Standaard 315, alinea's 27-29.

¹⁶ Standaard 705, alinea 20.

Aanvaarding en continuering

Verwerven van inzicht tijdens de fase van aanvaarding en continuering (Zie: Alinea 12)

A10. In geval van een nieuwe opdracht kan inzicht over de groep, haar groepsonderdelen en hun omgeving door het opdrachtteam op groepsniveau worden verworven vanuit:

- Informatie die door het management op groepsniveau wordt verschaft;
- Communicatie met het management op groepsniveau; en
- Voor zover van toepassing, communicatie met het vorige opdrachtteam op groepsniveau, met het management van groepsonderdelen dan wel met accountants van groepsonderdelen.

A11. Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau kan onder meer betrekking hebben op de volgende aangelegenheden:

- De groepstructuur, met inbegrip van zowel de juridische structuur als de organisatiestructuur (dat wel zeggen de wijze waarop het systeem inzake de financiële verslaggeving op groepsniveau is georganiseerd);
- Bedrijfsactiviteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep, met inbegrip van de sector, de regelgevende, economische en politieke omgevingen waarbinnen deze activiteiten plaatsvinden;
- Het gebruikmaken van serviceorganisaties, met inbegrip van organisaties inzake uitbesteding van diensten (shared service centers);
- Een beschrijving van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- De complexiteit van het consolidatieproces;
- De vraag of accountants van groepsonderdelen die geen deel uitmaken van het kantoor of van het netwerk van de opdrachtpartner op groepsniveau werkzaamheden zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van één van de groepsonderdelen, alsmede de redenen voor het management op groepsniveau om meer dan één accountant te benoemen;
- De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau:
 - Zonder enige beperking toegang zal hebben tot degenen belast met governance op groepsniveau, het management op groepsniveau, degenen belast met governance van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel en de accountants van de groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en

- In staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren.

A12. In geval van een doorlopende opdracht kan de mogelijkheid van het opdrachtteam op groepsniveau om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen beïnvloed zijn door significante wijzigingen, bijvoorbeeld:

- Wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld acquisities, desinvesteringen, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem inzake de financiële verslaggeving op groepsniveau is georganiseerd);
- Wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- Wijzigingen in de samenstelling van degenen belast met governance op groepsniveau, in het management op groepsniveau of in het topmanagement van significante groepsonderdelen;
- Zorgen die het opdrachtteam op groepsniveau heeft met betrekking tot de integriteit en competentie van het management op groepsniveau of van het management van een groepsonderdeel;
- Wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- Wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De verwachting dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen (Zie: Alinea 13)

A13. Het is mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die geen van allen als significant worden beschouwd. In die omstandigheden kan de opdrachtpartner op groepsniveau redelijkerwijs verwachten dat hij voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controledoel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn:

- a. De werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van enkele van deze groepsonderdelen uit te voeren; en
- b. Op een zodanige wijze te worden betrokken bij de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van overige groepsonderdelen als noodzakelijk is voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

De toegang tot informatie (Zie: Alinea 13)

- A14. De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie kan beperkt zijn door omstandigheden die niet door het management op groepsniveau kunnen worden weggenomen, bijvoorbeeld wetten met betrekking tot geheimhouding en privacy van gegevens, dan wel door een weigering door de accountant van een groepsonderdeel om toegang te verlenen tot relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen. Deze toegang kan ook beperkt zijn door toedoen van het management op groepsniveau.
- A15. Wanneer de toegang tot informatie wordt beperkt door omstandigheden is het mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau nog steeds in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; dit is echter minder waarschijnlijk naarmate de significantie van het groepsonderdeel toeneemt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang heeft tot degenen belast met governance, het management of de accountant (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen) van een groepsonderdeel dat volgens de vermogensmutatiemethode wordt verwerkt. Indien het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is en het opdrachtteam op groepsniveau in het bezit is van een volledige set van financiële overzichten van het groepsonderdeel, met inbegrip van de daarbij verstrekte controleverklaring, alsmede toegang heeft tot de informatie inzake dat groepsonderdeel die in het bezit is van het management op groepsniveau, kan het team tot de conclusie komen dat deze informatie voldoende en geschikte controle-informatie vormt met betrekking tot dat groepsonderdeel. Indien het groepsonderdeel een significant groepsonderdeel is zal het opdrachtteam op groepsniveau echter niet in staat zijn te voldoen aan de vereisten van deze Standaard die relevant zijn in de situatie van een groepscontrole. Zo zal het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld niet in staat zijn te voldoen aan de vereisten zoals opgenomen in de alinea's 30-31 inzake het betrokken worden bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau zal daarom niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat groepsonderdeel. De invloed van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen wordt behandeld in Standaard 705.
- A16. Het opdrachtteam op groepsniveau zal niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien het management op groepsniveau de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau of van een accountant van een groepsonderdeel tot de informatie van een significant groepsonderdeel beperkt.
- A17. Hoewel het opdrachtteam op groepsniveau in staat kan zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien een dergelijke beperking wordt opgelegd met betrekking tot een als niet significant beschouwd groepsonderdeel, is het mogelijk dat de reden voor de beperking invloed heeft op het controleoordeel op groepsniveau. De reden voor de beperking kan bijvoorbeeld van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op

groepsniveau op de verzoeken om inlichtingen van het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management op groepsniveau gericht aan het opdrachtteam op groepsniveau.

- A18. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden de accountant voor een bepaalde periode benoemd en is het hem verboden voor het einde van die periode de opdracht terug te geven. Tevens kan het in de publieke sector voorkomen dat de keuze voor het weigeren dan wel het teruggeven van een opdracht voor de accountant niet bestaat vanwege de aard van het mandaat of van overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden is deze Standaard nog steeds op de groepscontrole van toepassing en wordt de invloed van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen behandeld in Standaard 705.
- A19. Bijlage 1 bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op het niet in staat zijn van het opdrachtteam op groepsniveau om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat volgens de vermogensmutatiemethode is verwerkt, maar waarvan het effect, naar het oordeel van het opdrachtteam op groepsniveau, van materieel belang maar niet van diepgaande invloed is.

Opdrachtvoorwaarden (Zie: Alinea 14)

- A20. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving onderkend¹⁷. Aanvullende aangelegenheden kunnen in de opdrachtvoorwaarden van een groepscontrole worden opgenomen, zoals het feit dat:
- De communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen niet aan beperkingen onderhevig zou moeten zijn voorzover mogelijk onder wet- of regelgeving;
 - Belangrijke communicaties uitgewisseld tussen de accountants van de groepsonderdelen, degenen belast met governance binnen de groepsonderdelen alsmede het management van de groepsonderdelen, met inbegrip van communicaties inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, eveneens aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden gecommuniceerd;
 - Belangrijke communicaties tussen de regelgevende of toezichhoudende instanties en de groepsonderdelen met betrekking tot aangelegenheden inzake financiële verslaggeving aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden gecommuniceerd; en

¹⁷ Standaard 210, alinea 8.

- Voor zover het opdrachtteam op groepsniveau dit noodzakelijk acht, zou het volgende moeten zijn toegestaan:
 - Toegang tot informatie van groepsonderdelen, toegang tot degenen belast met governance van de groepsonderdelen, tot het management en tot de accountants van deze onderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
 - Het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen dan wel het aan een accountant van een groepsonderdeel verzoeken om deze uit te voeren.

A21. Beperkingen die zijn opgelegd:

- Betreffende de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot de informatie van de groepsonderdelen, de toegang tot degenen belast met governance van groepsonderdelen, tot het management of tot de accountants van deze onderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); of
- Betreffende de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen,

nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de opdracht voor de groepscontrole heeft aanvaard, vormen een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die van invloed kan zijn op het controleoordeel op groepsniveau. In uitzonderlijke omstandigheden kan dit zelfs leiden tot het teruggeven van de opdracht wanneer dit onder wet- of regelgeving mogelijk is.

Algehele controleaanpak en controleprogramma

(Zie: Alinea 16)

- A22. Het beoordelen door de opdrachtpartner op groepsniveau van de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor de groep vormt een belangrijk deel van het nemen van verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner op groepsniveau voor het aansturen van de controleopdracht van de groep.

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

Aangelegenheden waarover het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerft (Zie: Alinea 17)

A23. Standaard 315 bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de sector, de regelgeving en andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, van de aard van de entiteit, van doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's, alsmede van het meten en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit¹⁸. Bijlage 2 van deze Standaard bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

Door het management op groepsniveau uitgevaardigde instructies aan de groepsonderdelen (Zie: Alinea 17)

A24. Teneinde uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken vaardigt het management op groepsniveau gewoonlijk instructies uit aan de groepsonderdelen. Dergelijke instructies specificeren de vereisten voor financiële informatie van de groepsonderdelen die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen en bevatten dikwijls handboeken met procedures voor de financiële verslaggeving alsmede een reporting package. Een reporting package bestaat gewoonlijk uit modellen voor het verschaffen van financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep moet worden verwerkt. Reporting packages hebben echter in het algemeen niet de vorm van volledige financiële overzichten die zijn opgesteld en weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A25. De instructies beslaan gewoonlijk:

- De grondslagen voor financiële verslaggeving die moeten worden toegepast;
- De wettelijk voorgeschreven eisen en de overige vereisten inzake toelichtingen die op de financiële overzichten van de groep van toepassing zijn, met inbegrip van:
 - Het onderkennen van en het rapporteren over segmenten;
 - Relaties en transacties tussen verbonden partijen;
 - Intragroeptransacties en ongerealiseerde winsten;
 - Intragroeprekeningsaldi; en
- Een tijdschema voor het rapporteren.

¹⁸ Standaard 315, alinea's A17-A41.

A26. Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau inzake de instructies kan het volgende omvatten:

- De duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor de afronding van de reporting package;
- De vraag of de instructies:
 - Op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijven;
 - Voorzien in toelichtingen die voldoende zijn om de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een toelichting van relaties en transacties tussen verbonden partijen en gesegmenteerde informatie, na te leven;
 - Voorzien in het onderkennen van consolidatieaanpassingen, bijvoorbeeld intragroeptransacties en ongerealiseerde winsten, alsmede intragroeprekeningsaldi; en
 - Voorzien in het goedkeuren van de financiële informatie door het management van het groepsonderdeel.

Fraude (Zie: Alinea 17)

A27. Van de accountant wordt vereist om de risico's dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking als gevolg van fraude bevatten, te onderkennen en in te schatten, alsmede om zijn wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op passende wijze op te zetten en te implementeren¹⁹. Informatie die wordt gehanteerd voor het onderkennen van het risico dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude bevatten, kan het volgende omvatten:

- De inschatting door het management op groepsniveau van de risico's dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang die het resultaat is van fraude bevatten;
- Het proces dat door het management op groepsniveau wordt gevolgd voor het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de groep, met inbegrip van alle specifieke frauderisico's die door het management op groepsniveau worden onderkend,

¹⁹ Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten".

dan wel rekeningssaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;

- De vraag of er bijzondere groepsonderdelen zijn waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- Op welke wijze degenen belast met governance op groepsniveau de processen van het management op groepsniveau voor het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de groep monitoren, alsmede de interne beheersingsmaatregelen die het management op groepsniveau heeft opgezet teneinde deze risico's te mitigeren;
- Antwoorden van degenen belast met governance op groepsniveau, het management op groepsniveau, de interne afdeling (en, indien passend geacht, het management van de groepsonderdelen, de accountants van de groepsonderdelen en anderen) op de door het opdrachtteam op groepsniveau verzochte inlichtingen over de vraag of zij kennis hebben van bekende gevallen van fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op een groepsonderdeel of op de groep van invloed zijn.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam op groepsniveau en accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's van fraude (Zie: Alinea 17)

A28. Van de kernleden van het opdrachtteam wordt vereist om te bespreken of de financiële overzichten van een entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten, waarbij specifiek de nadruk wordt gelegd op de frauderisico's. Bij een groepscontrole kunnen ook de accountants van groepsonderdelen bij deze besprekingen betrokken zijn²⁰. De beslissing van de opdrachtpartner op groepsniveau over de vraag wie bij deze besprekingen aanwezig zijn en hoe en wanneer de besprekingen plaatshebben en hun omvang wordt beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaringen binnen de groep.

A29. De besprekingen bieden gelegenheid voor:

- Het delen van kennis van de groepsonderdelen en van hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen voor de groep als geheel;
- Het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of van de groep;
- Het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, de wijze waarop het management op groepsniveau en het management van groepsonderdelen frau-

²⁰ Standaard 240, alinea 15 en Standaard 315, alinea 10.

dulleuze financiële verslaggeving kunnen plegen en verborgen kunnen houden, alsmede de wijze waarop activa van de groepsonderdelen oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;

- Het onderkennen van door het management op groepsniveau dan wel door het management van een groepsonderdeel uitgeoefende praktijken die oneigenlijke beïnvloeding kunnen vertonen of die zijn opgezet om het resultaat te sturen, hetgeen kan leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving, bijvoorbeeld opbrengstverantwoording die niet in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het in overweging nemen van bekende externe en interne factoren die van invloed zijn op de groep die een incentive of drukmiddel kunnen vormen voor het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen om fraude te begaan dan wel de gelegenheid te geven om fraude te plegen, of die duiden op een cultuur of omgeving die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel dan wel anderen in staat stellen argumenten te ontwikkelen ter rechtvaardiging van het plegen van fraude;
- Het in overweging nemen van het risico dat het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken;
- Het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, waar dat niet het geval is, op welke wijze verschillen in grondslagen voor de financiële verslaggeving worden onderkend en aangepast (wanneer dit door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt vereist);
- Het bespreken van fraude die is onderkend in groepsonderdelen of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude bij een groepsonderdeel;
- Het delen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet-naleven van wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en het onbehoorlijk vaststellen van praktijken interne verrekenprijzen (transfer pricing).

Risicofactoren (Zie: Alinea 18)

- A30. Bijlage 3 geeft voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die afzonderlijk of tezamen een aanwijzing kunnen vormen voor risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van risico's die het gevolg zijn van fraude.

Risico-inschatting (Zie: Alinea 18)

A31. De inschatting op groepsniveau door het opdrachtteam op groepsniveau van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep is gebaseerd op informatie zoals hierna genoemd:

- Informatie verworven uit de inzichten met betrekking tot de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, alsmede van het consolidatieproces, met inbegrip van controle-informatie die is verkregen bij het evalueren van de opzet en bestaan van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de consolidatie;
- Informatie die is verkregen van de accountants van groepsonderdelen.

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel

(Zie: Alinea 19)

A32. Het opdrachtteam op groepsniveau verwerft alleen inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel wanneer het van plan is de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Zo is het bijvoorbeeld niet noodzakelijk inzicht te verwerven betreffende de accountants van die groepsonderdelen waarvoor het opdrachtteam op groepsniveau van plan is alleen cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

Werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel en bronnen van controle-informatie (Zie: Alinea 19)

A33. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel worden beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaring met of kennis betreffende de accountant van een groepsonderdeel, alsmede de mate waarin het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures zijn onderworpen, bijvoorbeeld:

- De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau en een accountant van een groepsonderdeel:
 - Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor de uitvoering van de werkzaamheden (bijvoorbeeld gemeenschappelijke controle methodologieën) delen;

- Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing delen; of
- Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake monitoring delen.
- De consistentie of gelijkheid van:
 - Wet- en regelgeving of rechtssystemen;
 - Professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging;
 - Opleiding en training;
 - Beroepsorganisaties en professionele standaarden; of
 - Taal en cultuur.

A34. Deze factoren beïnvloeden elkaar en sluiten elkaar niet uit. Zo kan bijvoorbeeld de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel A, die op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in hetzelfde rechtsgebied als de opdrachtpartner op groepsniveau kleiner zijn dan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel B, die niet op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in een ander rechtsgebied. Ook kan er een verschil zijn in de aard van de werkzaamheden die met betrekking tot de accountants van de groepsonderdelen A en B worden uitgevoerd.

A35. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op verschillende manieren inzicht verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel. In het eerste jaar waarin een accountant van een groepsonderdeel wordt betrokken kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld:

- De resultaten evalueren van het monitoringsysteem voor kwaliteitsbeheersing wanneer het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel deel uitmaken van een kantoor of netwerk dat werkt onder en voldoet aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor monitoring²¹;
- Een bezoek brengen aan de accountant van het groepsonderdeel om de in alinea 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden te bespreken;

²¹ Zoals vereist door Besluit toezicht accountantsorganisaties Artikel 22/Verordening accountantsorganisaties Artikel 9-10, respectievelijk Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten Artikel 22-24.

- De accountant van het groepsonderdeel verzoeken de aangelegenheden waarnaar in alinea 19 (a)-(c) wordt verwezen schriftelijk te confirmeren. Bijlage 4 bevat een voorbeeld van schriftelijke confirmaties door de accountant van een groepsonderdeel;
- De accountant van het groepsonderdeel verzoeken vragenlijsten in te vullen over de in alinea 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden;
- Een gesprek hebben over de accountant van het groepsonderdeel met collega's binnen het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau of met een goed bekend staande derde die bekend is met de accountant van het groepsonderdeel; of
- Confirmaties verkrijgen van de beroepsorganisatie(s) of van organisaties waarvan de accountant van het groepsonderdeel lid is, de instanties waarvan de accountant van het groepsonderdeel zijn bevoegdheid heeft verkregen, of van andere instanties.

In jaren kan het inzicht van de accountant van het groepsonderdeel worden gebaseerd op de eerder opgedane ervaringen van het opdrachtteam op groepsniveau met de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan de accountant van het groepsonderdeel verzoeken te confirmeren of er iets met betrekking tot de in alinea 19(a)-(c) genoemde aangelegenheden is veranderd ten opzichte van het voorgaande jaar.

- A36. Wanneer onafhankelijke toezichthoudende instanties zijn vastgesteld om toezicht te houden op het accountantsberoep en om de kwaliteit van de controles te monitoren kan het bewustzijn van de gereglementeerde omgeving voor het opdrachtteam op groepsniveau een hulpmiddel vormen bij het evalueren van de onafhankelijkheid en de competentie van de accountant van het groepsonderdeel. Informatie over de gereglementeerde omgeving kan worden verkregen van de accountant van het groepsonderdeel of vanuit informatie die wordt verstrekt door de onafhankelijke toezichthoudende instanties.

Ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole (Zie: Alinea 19(a))

- A37. Bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van een groepscontrole is de accountant van het groepsonderdeel onderworpen aan de ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole. Dergelijke voorschriften kunnen verschillend of aanvullend zijn ten opzichte van de voorschriften die van toepassing zijn op de accountant van het groepsonderdeel bij het uitvoeren van een wettelijke controle in het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel. Om die reden verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole zodanig begrijpt en daaraan voldoet dat dit voldoende is om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen.

De deskundigheid van de accountant van een groepsonderdeel (Zie: Alinea 19(b))

- A38. Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau in de deskundigheid van de accountant van het groepsonderdeel kan de vraag omvatten of de accountant van het groepsonderdeel:
- Een zodanig begrip bezit van controle- en overige standaarden die van toepassing zijn op de groepscontrole dat deze voldoende is om de verantwoordelijkheid van de accountant van een groepsonderdeel binnen de groepscontrole te vervullen;
 - De speciale vaardigheden bezit (bijvoorbeeld specifieke sector kennis) die nodig zijn voor het uitvoeren van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een specifiek groepsonderdeel; en
 - Waar relevant, begrip heeft van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat voldoende is om de verantwoordelijkheden van de accountant van het groepsonderdeel binnen de groepscontrole te vervullen (instructies die zijn uitgevaardigd door het management op groepsniveau aan de groepsonderdelen beschrijven veelal de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving).

Het toepassen door het opdrachtteam op groepsniveau van het inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel (Zie: Alinea 20)

- A39. Het opdrachtteam op groepsniveau kan het feit dat een accountant van een groepsonderdeel niet onafhankelijk is niet ongedaan maken door te worden betrokken in de werkzaamheden van deze accountant of door het uitvoeren van een aanvullende risico-inschatting of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
- A40. Het opdrachtteam op groepsniveau kan echter in staat zijn zorgen van minder ernstige aard inzake de deskundigheid van de accountant van een groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan specifieke kennis van de sector) of inzake het feit dat deze accountant niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht op accountants wordt gehouden ongedaan te maken, door te worden betrokken bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel dan wel door het uitvoeren van een aanvullende risico-inschatting of van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
- A41. Wanneer wet- of regelgeving toegang tot relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel verbiedt, kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van een groepsonderdeel verzoeken dit ongedaan te maken door een memorandum op te stellen dat de relevante informatie omvat.

Materialiteit

(Zie: Alinea 21 - 23)

A42. Van de accountant wordt vereist²²:

- a. Om bij het vaststellen van de algehele controleaanpak te bepalen:
 - (i) De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel; en
 - (ii) Indien in de specifieke omstandigheden van de entiteit bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen bestaan waarvan van afwijkingen van een lager bedrag dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden die op basis van de financiële overzichten van de groep worden genomen, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen van toepassing moet(en) zijn; en
- b. Om de uitvoeringsmaterialiteit te bepalen.

In de context van een groepscontrole wordt de materialiteit zowel voor de financiële overzichten van de groep als geheel als voor de financiële informatie van de groepsonderdelen vastgesteld. De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel wordt gebruikt bij het opstellen van de algehele controleaanpak van de groep.

- A43. Om de kans dat het totaal van ongecorrigeerde en niet ontdekte afwijkingen in de financiële overzichten van de groep de materialiteit voor deze overzichten als geheel overschrijdt tot een passend laag niveau te reduceren, wordt de materialiteit van het groepsonderdeel lager gesteld dan dat voor de financiële overzichten van de groep als geheel. De materialiteit die voor de verschillende groepsonderdelen wordt vastgesteld kan verschillend zijn. De materialiteit van een groepsonderdeel hoeft geen rekenkundig deel te zijn van de materialiteit van de groep en als gevolg daarvan kan het totaal van de materialiteit van de groepsonderdelen hoger zijn dan de materialiteit van de groep. De materialiteit voor een groepsonderdeel wordt gebruikt bij het uiteenzetten van de algehele controleaanpak van een groepsonderdeel.
- A44. De materialiteit van de groepsonderdelen wordt bepaald voor die groepsonderdelen waarvan de financiële informatie wordt gecontroleerd of beoordeeld als onderdeel van de groepscontrole in

²² Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle", alinea 10-11.

overeenstemming met de alinea's 26, 27(a) en 29. De materialiteit van een groepsonderdeel wordt gebruikt door de accountant van het groepsonderdeel om te evalueren of niet gecorrigeerde ontdekte afwijkingen afzonderlijk of in totaal van materieel belang zijn.

- A45. Een grenswaarde voor afwijkingen wordt bepaald in aanvulling op de materialiteit van de groepsonderdelen. De afwijkingen die worden onderkend in de financiële informatie van het groepsonderdeel en die hoger zijn dan de grenswaarde worden aan het opdrachtteam op groepsniveau gecommuniceerd.
- A46. In het geval van een controle van de financiële informatie van een groepsonderdeel bepaalt de accountant van het groepsonderdeel (dan wel het opdrachtteam op groepsniveau) de uitvoeringsmaterialiteit voor het groepsonderdeel. Dit is noodzakelijk om de kans dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet ontdekte afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel de materialiteit van dit groepsonderdeel overschrijft tot een passend laag niveau te reduceren. In de praktijk kan het opdrachtteam op groepsniveau de materialiteit van het groepsonderdeel op dit lagere niveau stellen. In dat geval gebruikt de accountant van het groepsonderdeel de materialiteit van het groepsonderdeel ten behoeve van het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel en voor het opzetten van verdere controlewerkzaamheden zowel gericht op het inspelen op deze risico's als op het evalueren of ontdekte afwijkingen afzonderlijk of in totaal van materieel belang zijn.

Het inspelen op ingeschatte risico's

Het bepalen van het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel (Zie: Alinea 26-27)

- A47. Het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel en de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel worden beïnvloed door:
- De significantie van het groepsonderdeel;
 - De in de financiële overzichten van de groep onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang;
 - De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de opzet van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, alsmede de vaststelling of deze bestaan; en
 - Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel.

Het hierna volgend schema geeft weer op welke wijze de significantie van het groepsonderdeel van invloed is op het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort van werkzaamheden die met betrekking tot de financiële informatie van dit groepsonderdeel moeten worden uitgevoerd. *Voor het schema wordt verwezen naar de digitale versie van HRA deel 1A op de website van het NIVRA en de NOvAA.*

Significante groepsonderdelen (Zie: Alinea 27(b-c))

- A48. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel onderkennen als significant omdat dat groepsonderdeel waarschijnlijk significante risico's bevat van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden. In dat geval kan het opdrachtteam op groepsniveau in staat zijn rekeningsaldi, transactiestromen, of toelichtingen te onderkennen die worden beïnvloed door de waarschijnlijke significante risico's. Wanneer dit het geval is kan het opdrachtteam op groepsniveau besluiten een controle uit te voeren, of de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken een controle uit te voeren, op alleen die rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen. In de in alinea A6 beschreven situatie kunnen de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel bijvoorbeeld worden beperkt tot een controle van de rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen die worden beïnvloed door de handel in vreemde valuta door dat groepsonderdeel. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau aan de accountant van een groepsonderdeel een verzoek richt om een controle uit te voeren op één of meer specifieke rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen houdt de communicatie van het opdrachtteam op groepsniveau (Zie: Alinea 40) rekening met het feit dat veel items in de financiële overzichten verband houden met elkaar.
- A49. Het opdrachtteam op groepsniveau kan controlewerkzaamheden opzetten die inspelen op een waarschijnlijk significant risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. In geval van een waarschijnlijk significant risico van incurante voorraden kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld gespecificeerde controlewerkzaamheden uitvoeren, dan wel de accountant van een groepsonderdeel verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de waardering van voorraden bij een groepsonderdeel dat een grote hoeveelheid potentieel incurante voorraden in bezit heeft, maar dat niet vanuit een ander oogpunt significant is.

Groepsonderdelen die niet significant zijn (Zie: Alinea 28-29)

- A50. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen op verschillende niveaus worden geaggregeerd ten behoeve van de cijferanalyses. De resultaten van de cijferanalyses bevestigen de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau dat er geen significant risico's van een afwijking van materieel belang bestaan in de geaggregeerde financiële informatie van de groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn.

A51. De beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot het aantal groepsonderdelen dat moet worden geselecteerd in overeenstemming met alinea 29, welke groepsonderdelen moeten worden geselecteerd alsmede het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd inzake de financiële informatie van de geselecteerde individuele groepsonderdelen, kan worden beïnvloed door onder meer de hierna volgende factoren:

- De omvang van de controle-informatie waarvan het team verwacht dat deze zal worden verkregen met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
- De vraag of het groepsonderdeel onlangs is opgericht of verworven;
- De vraag of zich significante wijzigingen hebben voorgedaan binnen het groepsonderdeel;
- De vraag of de interne afdeling werkzaamheden heeft uitgevoerd bij het groepsonderdeel en de eventuele invloed van die werkzaamheden op de groepscontrole;
- De vraag of de groepsonderdelen al dan niet gemeenschappelijke systemen en processen toepassen;
- De werking van interne beheersingsmaatregelen voor de groep als geheel;
- Abnormale fluctuaties die zijn onderkend door cijferanalyses die op groepsniveau zijn uitgevoerd;
- De individuele financiële significantie van, dan wel het risico dat wordt veroorzaakt door, het groepsonderdeel in vergelijking met andere groepsonderdelen binnen deze categorie;
- De vraag of het groepsonderdeel onderworpen is aan een controleplicht die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist.

Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van groepsonderdelen binnen deze categorie kan de waarschijnlijkheid van het onderkennen van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen verhogen. De selectie van groepsonderdelen vindt dikwijls roulerend plaats.

A52. Een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel kan worden uitgevoerd overeenkomstig de Standaard voor beoordelingsopdrachten 2400²³ of 2410²⁴, voor zover noodzakelijk aan de omstandigheden aangepast. Het opdrachtteam op groepsniveau kan daarnaast aanvullende werkzaamheden specificeren in aanvulling op deze werkzaamheden.

A53. Zoals uiteengezet in alinea A13 kan een groep bestaan uit alleen groepsonderdelen die niet significant zijn. In die omstandigheden kan het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren door het soort van werkzaamheden vast te stellen die met betrekking tot de financiële informatie

²³ ISRE 2400, "Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten".

²⁴ ISRE 2410, "Beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke accountant van de entiteit".

van de groepsonderdelen in overeenstemming met alinea 29 moeten worden uitgevoerd. Het is niet waarschijnlijk dat het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau of de accountant van een groepsonderdeel slechts interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel toetst en cijferanalyses met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uitvoert.

Betrokkenheid bij de werkzaamheden uitgevoerd door de accountants van de groepsonderdelen (Zie: Alinea 30-31)

A54. Factoren die de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel kunnen beïnvloeden omvatten:

- a. De significantie van het groepsonderdeel;
- b. De onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; en
- c. Het inzicht van het opdrachtteam betreffende de accountant van het groepsonderdeel.

In het geval van een significant groepsonderdeel of van onderkende significante risico's voert het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden uit die zijn beschreven in de alinea's 30-31. In het geval van een groepsonderdeel dat geen significant groepsonderdeel is, zullen de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel variëren op basis van het inzicht van het opdrachtteam betreffende de accountant van dat groepsonderdeel. Het feit dat het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is, komt dan op de tweede plaats. Hoewel een groepsonderdeel als niet significant groepsonderdeel wordt beschouwd kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toch besluiten om te worden betrokken bij de risico-inschatting door de accountant van het groepsonderdeel, omdat het opdrachtteam op groepsniveau zorgen van minder ernstige aard heeft over de deskundigheid van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan specifieke kennis van de sector) of omdat de accountant van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarbinnen op actieve wijze toezicht op accountants wordt gehouden.

A55. Vormen van betrokkenheid bij de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel anders dan die welke zijn beschreven in de alinea's 30-31 en 42 kunnen op basis van de inzichten van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel één of meer van de volgende aspecten omvatten:

- a. Vergaderen met het management van een groepsonderdeel of met de accountant van het groepsonderdeel om inzicht te verwerven in het groepsonderdeel en zijn omgeving;

- b. Het beoordelen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma van de accountant van de groepsonderdelen;
- c. Het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden teneinde de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het groepsonderdeel te onderkennen en in te schatten. Deze kunnen worden uitgevoerd in samenwerking met de accountant van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau;
- d. Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Deze kunnen worden opgezet en uitgevoerd samen met de accountants van de groepsonderdelen of door het opdrachtteam op groepsniveau;
- e. Het deelnemen aan de slotbespreking en aan andere belangrijke vergaderingen van de accountant van het groepsonderdeel met het management van dat groepsonderdeel;
- f. Het beoordelen van andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel.

Consolidatieproces

Consolidatieaanpassingen en -herrubriceringen (Zie: Alinea 34)

- A56. Het consolidatieproces kan aanpassingen noodzakelijk maken met betrekking tot bedragen die in de financiële overzichten van de groep worden gerapporteerd die niet lopen via het gebruikelijke systeem van transactieverwerking en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen als andere financiële informatie. De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de geschiktheid, volledigheid en het accuraat zijn van de aanpassingen kan omvatten:
- Het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weergeven;
 - Het vaststellen of significante aanpassingen op een correcte wijze zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het management op groepsniveau en, voor zover van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
 - Het vaststellen of significante aanpassingen op behoorlijke wijze zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
 - Het controleren van de afstemming van en de eliminatie van intragroepstransacties en ongerealiseerde winsten en van de intragroeprekeningsaldi.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel

(Zie: Alinea 40 - 41)

- A57. Indien er geen effectieve wederzijdse communicatie bestaat tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen bestaat er een risico dat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Duidelijke en tijdige communicatie van de door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde eisen vormt de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel.
- A58. De door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde eisen worden dikwijls gecommuniceerd in een instructiebrief. Bijlage 5 bevat leidraden met betrekking tot vereiste en aanvullende aangelegenheden die in een dergelijke instructiebrief kunnen worden opgenomen. De communicatie van de accountant van een groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau vindt dikwijls plaats in de vorm van een memorandum of een rapportage van uitgevoerde werkzaamheden. Het is echter niet noodzakelijk dat communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel schriftelijk plaatsvindt. Het opdrachtteam op groepsniveau kan bijvoorbeeld een bezoek brengen aan de accountant van een groepsonderdeel om onderkende significante risico's te bespreken of relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel te beoordelen. Niettemin zijn de documentatievereisten van deze en andere Standaarden van toepassing.
- A59. In het kader van de samenwerking met het opdrachtteam op groepsniveau zou de accountant van een groepsonderdeel bijvoorbeeld het opdrachtteam op groepsniveau toegang kunnen verlenen tot relevante controledocumentatie indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden.
- A60. Wanneer een lid van het opdrachtteam op groepsniveau ook een accountant van een groepsonderdeel is kan de doelstelling voor het opdrachtteam op groepsniveau om duidelijk te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel vaak worden bereikt door middel van andere dan specifiek schriftelijke communicatie. Bijvoorbeeld:
- De toegang door de accountant van een groepsonderdeel tot de algehele controleaanpak en het controleprogramma kan voldoende zijn voor het communiceren van de in alinea 40 genoemde vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau; en
 - Een door het opdrachtteam op groepsniveau uitgevoerde beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel kan voldoende zijn om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de door het opdrachtteam op groepsniveau te trekken conclusies zoals uiteengezet in alinea 41.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het beoordelen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel (Zie: Alinea 42(b))

- A61. Welke delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel relevant zullen zijn voor de groepscontrole kan variëren naar gelang de omstandigheden. Dikwijls is de aandacht gericht op controledocumentatie die relevant is voor de significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. De omvang van de beoordeling kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan beoordelingsprocedures van zijn kantoor.

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie: Alinea 44-45)

- A62. Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren niet is verkregen kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Indien dit niet haalbaar is kan het opdrachtteam op groepsniveau zelf werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
- A63. De evaluatie van de opdrachtpartner op groepsniveau van het totaaleffect van mogelijke afwijkingen (zowel onderkend door het opdrachtteam op groepsniveau als gecommuniceerd door accountants van groepsonderdelen) geeft de opdrachtpartner op groepsniveau de mogelijkheid te bepalen of de financiële overzichten van de groep als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Communicatie met het management en degenen belast met governance op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau (Zie: Alinea 46-48)

- A64. Standaard 240 bevat vereisten en leidraden voor de communicatie inzake fraude aan het management en, wanneer het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan degenen belast met governance²⁵.
- A65. Het kan voorkomen dat het management op groepsniveau bepaalde belangrijke gevoelige informatie geheim moet houden. Voorbeelden van aangelegenheden die significant kunnen zijn voor

²⁵ Standaard 240, alinea's 40-42.

de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel zich mogelijk niet bewust is, omvatten:

- Een mogelijke rechtszaak;
- Plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsmiddelen;
- Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- Significante juridische overeenkomsten.

Communicatie met degenen belast met governance op groepsniveau (Zie: Alinea 49)

A66. De aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau communiceert aan degenen belast met governance op groepsniveau kunnen ook die aangelegenheden omvatten die door accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau zijn gebracht en waarvan het opdrachtteam op groepsniveau van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van degenen belast met governance op groepsniveau. Communicatie met degenen belast met governance op groepsniveau vindt plaats op verschillende momenten gedurende de groepscontrole. De aangelegenheden waarnaar in alinea 49(a)-(b) wordt verwezen kunnen bijvoorbeeld worden gecommuniceerd nadat het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden heeft bepaald die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen. Anderzijds kunnen de aangelegenheden waarnaar in alinea 49(c) wordt verwezen, aan het einde van de controle worden gecommuniceerd en de aangelegenheden waarnaar in alinea 49(d)-(e) wordt verwezen wanneer zij zich voordoen.

Bijlage 1: Voorbeeldteksten van een oordeel met beperking wanneer het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

(Zie: Alinea A19)

Voor een voorbeeldtekst van een oordeel met beperking wanneer het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren wordt verwezen naar HRA deel 3

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis verkrijgt

(Zie: Alinea A23)

De genoemde voorbeelden omvatten een breed gebied van aangelegenheden; niet alle aangelegenheden zijn evenwel relevant voor iedere opdracht tot een groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

1. Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen een combinatie van het volgende inhouden:
 - Regelmatige vergaderingen van het management op groepsniveau met het management van de groepsonderdelen om ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten te bespreken en de prestaties te beoordelen;
 - Het monitoren van de activiteiten van de groepsonderdelen en de financiële resultaten daarvan, met inbegrip van de normale routinematige maatregelen inzake het monitoren van het rapporteren, dat het management op groepsniveau in staat stelt de prestaties van de groepsonderdelen te vergelijken met de budgetten, alsmede om de juiste acties te nemen;
 - Het proces van risico-inschatting door het management op groepsniveau, dat wil zeggen het proces met betrekking tot het onderkennen, analyseren en beheersen van bedrijfsrisico's, met inbegrip van het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
 - Het monitoren, beheersen, reconciliëren en elimineren van intragroepsleveringen en ongerealiseerde winsten, alsmede van intragroeprekeningsaldi op groepsniveau;
 - Een procedure inzake het monitoren van de tijdigheid en inzake het beoordelen van het accuraat zijn en de volledigheid van financiële informatie die door groepsonderdelen wordt verstrekt;
 - Een centraal geautomatiseerd systeem dat door dezelfde algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) voor alle of voor enkele van de groepsonderdelen wordt beheerst;
 - Interne beheersingsactiviteiten binnen een systeem voor geautomatiseerde gegevensverwerking dat door alle of door een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
 - Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne auditactiviteiten en zelfbeoordelingsprogramma's;
 - Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures, met inbegrip van een handboek voor de procedures ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;

- Programma's geldend voor de groep als geheel, zoals een gedragscode en programma's gericht op het voorkómen van fraude;
 - Regelingen voor het toewijzen van bevoegdheid en verantwoordelijkheden aan het management van de groepsonderdelen;
2. De interne auditafdeling kan worden beschouwd als een deel van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, bijvoorbeeld wanneer de interne auditfunctie is gecentraliseerd. Standaard 610 behandelt de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de competentie en objectiviteit van de interne auditors wanneer dit team van plan is om van hun werkzaamheden gebruik te maken.

Consolidatieproces

3. Het inzicht dat het opdrachtteam op groepsniveau heeft van het consolidatieproces kan aangelegenheden inhouden zoals de hierna genoemde:

Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- De mate waarin het management van de groepsonderdelen inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces van het onderkennen en het administratief verwerken van groepsonderdelen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces van het onderkennen van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces van het onderkennen van de verhoudingen en transacties met verbonden partijen ten behoeve van het rapporteren daarover in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De grondslagen voor financiële verslaggeving die werden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van het voorgaande jaar, alsmede wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standdaarden onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De procedures voor het omgaan met groepsonderdelen waarvan de einddatum van het boekjaar verschilt met die van de groep.

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:

- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de grondslagen voor financiële verslaggeving die door groepsonderdelen

worden gebruikt en, voor zover van toepassing, het verkrijgen van de zekerheid dat uniforme grondslagen voor de financiële verslaggeving worden gebruikt bij het opstellen van de financiële informatie van deze onderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, alsmede dat verschillen in grondslagen voor de financiële verslaggeving worden onderkend, en dat deze overzichten worden aangepast wanneer dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor de financiële verslaggeving zijn de specifieke grondslagen, uitgangspunten, afspraken, regels en werkwijzen die door de groep zijn aanvaard, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de groepsonderdelen worden gehanteerd om over gelijksoortige transacties op consistente wijze te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk vastgelegd in het handboek voor de procedures ten behoeve van de financiële verslaggeving en in het reporting package dat door het management op groepsniveau is verstrekt;

- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van de zekerheid dat de financiële rapportering door de groepsonderdelen ten behoeve van de consolidatie volledig, accuraat en tijdig is;
- Het proces ten behoeve van het omzetten van de financiële informatie van buitenlandse groepsonderdelen in de valuta van de financiële overzichten van de groep;
- De wijze waarop de geautomatiseerde gegevensverwerking is georganiseerd in het kader van de consolidatie, met inbegrip van de handmatige en geautomatiseerde stappen in het proces, alsmede de handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die in de verschillende fasen van het consolidatieproces van toepassing zijn;
- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen:

- Het proces van vastleggen van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het vastleggen, autoriseren en verwerken van daarop betrekking hebbende journaalposten, alsmede de ervaring van het personeel dat voor de consolidatie verantwoordelijk is;
- De consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist;
- De zakelijke redenen voor gebeurtenissen en transacties die tot de consolidatieaanpassingen aanleiding geven;
- De frequentie, aard en omvang van transacties tussen groepsonderdelen;
- De procedures voor het monitoren, beheersen, reconciliëren en elimineren van intragroepsleveringen en ongerealiseerde winsten alsmede van intragroeprekeningsaldi;
- De stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van de verworven activa en de verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (voor zover van toepassing), alsmede het toetsen van de waardevermindering van goodwill, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

- Regelingen met een meerderheidsaandeelhouder dan wel minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een groepsonderdeel zijn veroorzaakt (bijvoorbeeld een verplichting ten aanzien van een minderheidsaandeelhouder om een dergelijk verlies te compenseren).

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep

(Zie: Alinea A30)

De genoemde voorbeelden omvatten een breed scala van situaties en gebeurtenissen; niet alle situaties en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere opdracht tot een groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

- Een complexe groepsstructuur, in het bijzonder wanneer er sprake is van frequente acquisities, desinvesteringen of reorganisaties;
- Een slechte corporate governance structuur, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet helder zijn;
- Het niet bestaan van of het niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, met inbegrip van niet adequate informatie verstrekt aan het management op groepsniveau bij het monitoren van de activiteiten van de groepsonderdelen en van de resultaten daarvan;
- Groepsonderdelen die hun activiteit uitoefenen in buitenlandse rechtsgebieden die blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals het ongebruikelijk ingrijpen door de overheid op gebieden als handel en fiscale politiek, beperkingen op valutatransacties en dividenduitkeringen, alsmede schommelingen in wisselkoersen;
- Zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die een hoog risico met zich brengen, zoals lange termijncontracten of de handel in innovatieve of complexe financiële instrumenten;
- Onzekerheden met betrekking tot de vraag welke financiële informatie van groepsonderdelen moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities) of entiteiten met een niet commercieel doel bestaan waarvan het vereist is dat zij worden opgenomen;
- Ongebruikelijke verhoudingen en transacties met verbonden partijen;
- Eerder voorgekomen intragroeprekeningsaldi die niet overeenkwamen dan wel tijdens de consolidatie niet aansloten;
- Het bestaan van samengestelde transacties die bij meer dan één groepsonderdeel worden verwerkt;
- Het gebruik van grondslagen voor financiële verslaggeving van groepsonderdelen die verschillend zijn van de grondslagen die werden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
- Groepsonderdelen met verschillende einddata van het boekjaar, die kunnen worden gebruikt om de timing van het verwerken van transacties te manipuleren;
- Eerder voorgekomen niet geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen;
- Een agressieve belastingplanning binnen de groep of omvangrijke geldtransacties met entiteiten in belastingparadijzen;

- Frequente wisselingen van accountants die de opdracht hebben de controle van financiële overzichten van groepsonderdelen uit te voeren.

Bijlage 4: Voorbeeldteksten van confirmaties van de accountant van een groepsonderdeel

(Zie: Alinea A35)

Voor voorbeeldteksten van confirmaties van de accountant van een groepsonderdeel wordt verwezen naar HRA deel 3

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau zijn opgenomen

(Zie: Alinea A58)

Aangelegenheden die op grond van deze Standaard verplicht moeten worden gecommuniceerd aan de accountant van een groepsonderdeel zijn cursief weergegeven.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de planning van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:

- *Een verzoek aan de accountant van het groepsonderdeel, die kennis heeft van de context waarbinnen het opdrachtteam op groepsniveau gebruik zal maken van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel, om te confirmeren dat de accountant van het groepsonderdeel zal samenwerken met het opdrachtteam op groepsniveau;*
- Het tijdschema voor het afronden van de controle;
- De data van de door het management op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau geplande bezoeken, alsmede de data van de geplande vergaderingen met het management van het groepsonderdeel en de accountant van dat onderdeel;
- Een lijst van de belangrijke contactpersonen;
- *De door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat zal worden gemaakt van deze werkzaamheden, alsmede de regelingen voor het coördineren van de inspanningen in de beginfase en gedurende de controle, met inbegrip van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel;*
- *De ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften;*
- *In geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel, de materialiteit van een groepsonderdeel, (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) alsmede de grenswaarde waaronder een afwijking niet als duidelijk onbeduidend voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd;*
- *Een lijst van verbonden partijen opgesteld door het management op groepsniveau en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust is, alsmede een verzoek aan de accountant van het groepsonderdeel dat hij tijdig aan het opdrachtteam op groepsniveau die verbonden partijen communiceert die voorheen niet door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau zouden onderkend zijn;*
- Werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot intragroepsleveringen, de ongerealiseerde winsten en de intragroeprekeningsaldi;

- Leidraden met betrekking tot overige wettelijke rapporteringsverplichtingen, bijvoorbeeld over de beweringen van het management op groepsniveau inzake de effectiviteit van de interne beheersing;
- Specifieke instructies inzake een beoordeling van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode wanneer er waarschijnlijk een bepaalde tijd zal verlopen tussen de afronding van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de financiële overzichten van de groep.

Aangelegenheden die relevant zijn voor het verrichten van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:

- De bevindingen van het opdrachtteam op groepsniveau resulterend uit de toetsingen van de interne beheersingsactiviteiten van een verwerkingssysteem dat door alle of sommige groepsonderdelen wordt gebruikt, alsmede uit de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant van het groepsonderdeel zijn uitgevoerd;
- *Onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude of van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel, alsmede een verzoek gericht aan deze accountant om tijdig elk ander significant risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude of van fouten, onderkend in het groepsonderdeel, alsmede de wijze waarop de accountant van het groepsonderdeel op dergelijke risico's inspeelt te communiceren;*
- De bevindingen van de interne auditafdeling, gebaseerd op werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen bij, of relevant voor, groepsonderdelen;
- Een verzoek tot het tijdig communiceren van controle-informatie die is verkregen uit werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel die in tegenspraak is met controle-informatie waarop het opdrachtteam op groepsniveau oorspronkelijk de risico-inschatting heeft gebaseerd die op groepsniveau werd uitgevoerd;
- Een verzoek tot het schriftelijk bevestigen van het naleven door het management op groepsniveau van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel een vermelding dat de verschillen tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn toegepast en die welke op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, zijn toegelicht;
- Aangelegenheden die door de accountant van het groepsonderdeel moeten worden gedocumenteerd.

Overige informatie

- Een verzoek dat de volgende punten aan het opdrachtteam op groepsniveau tijdig worden gerapporteerd:
 - Belangrijke aangelegenheden inzake administratieve verwerking, financiële verslaggeving en controle, met inbegrip van schattingen en daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen;

- Aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit van het groepsonderdeel;
 - Aangelegenheden met betrekking tot rechtszaken en claims;
 - Significante tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen die onder de aandacht van de accountant van het groepsonderdeel zijn gekomen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel, alsmede informatie die wijst op het bestaan van fraude;
- Een verzoek dat het opdrachtteam op groepsniveau zo snel mogelijk op de hoogte wordt gesteld van elke significante en ongebruikelijke gebeurtenis;
 - *Een verzoek dat de aangelegenheden genoemd in alinea 41 worden gecommuniceerd aan het opdrachtteam op groepsniveau wanneer de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn afgerond.*

<i>Inleiding</i>	1 - 5
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Relatie tussen de interne auditfunctie en de externe accountant	3 - 4
Ingangsdatum	5
<i>Doelstelling</i>	6
<i>Definities</i>	7
<i>Vereisten</i>	8 - 13
Het beslissen of en in welke mate gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditors	8 - 10
Het gebruikmaken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors	11 - 12
Documentatie	13
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A6
Reikwijdte van deze Standaard	A1 - A2
Doelstellingen van de interne auditfunctie	A3
Het beslissen of en in welke mate gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditors	A4 - A5
Het gebruikmaken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors	A6

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de externe accountant met betrekking tot de werkzaamheden van interne auditors wanneer de externe accountant heeft vastgesteld, overeenkomstig Standaard 315¹, dat de interne auditfunctie waarschijnlijk relevant is voor de controle. (Zie: Alinea A1-A2)
2. Deze Standaard behandelt niet de gevallen waarin individuele interne auditors de externe accountant direct behulpzaam zijn bij de uitvoering van controlewerkzaamheden.

Relatie tussen de interne auditfunctie en de externe accountant

3. De doelstellingen van de interne auditfunctie worden bepaald door het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance. Hoewel de doelstellingen van de interne auditfunctie en de externe accountant verschillen, kunnen bepaalde manieren waarop de interne auditfuncties de externe accountant hun respectieve doelstellingen behalen, gelijksoortig zijn. (Zie: Alinea A3)
4. Ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne auditfunctie is een dergelijke functie niet onafhankelijk van de entiteit zoals dat is vereist van de externe accountant bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. De externe accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het tot uitdrukking gebrachte controleoordeel, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het door de externe accountant gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors.

Ingangsdatum

5. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*².

¹ Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de externe accountant met betrekking tot de werkzaamheden van interne auditors wanneer de externe accountant heeft vastgesteld, overeenkomstig Standaard 315, dat de interne auditfunctie waarschijnlijk relevant is voor de controle. (Zie: Alinea A1-A2)

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

6. In het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft waarvan de externe accountant heeft vastgesteld dat deze waarschijnlijk van belang is voor de controle, zijn de doelstellingen van de externe accountant:
 - a. Het bepalen of en in welke mate gebruik zal worden gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditors; en
 - b. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditors, om te bepalen of deze werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle.

Definities

7. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Interne auditfunctie* – Een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de entiteit. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing;
 - b. *Interne auditors* – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne afdeling of een soortgelijke functie behoren. Hieronder valt ook de interne accountant zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

Vereisten

Het beslissen of en in welke mate gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditors

8. De externe accountant dient te bepalen:
 - a. Of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle; en
 - b. Zo ja, wat de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe accountant zal zijn.

9. Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle, dient de accountant de volgende zaken te evalueren:
 - a. De objectiviteit van de interne auditfunctie;
 - b. De deskundigheid van de interne auditors;
 - c. De vraag of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en
 - d. De vraag of er waarschijnlijk doeltreffende communicatie tussen de interne auditors en de externe accountant zal zijn. (Zie: Alinea A4)

10. Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe accountant, dient de externe accountant de volgende zaken in overweging te nemen:
 - a. De aard en reikwijdte van door de interne auditors uitgevoerde of uit te voeren specifieke werkzaamheden;
 - b. De ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; en
 - c. De mate van subjectiviteit die een rol speelt bij de evaluatie van de door de interne auditors verzamelde controle-informatie ter onderbouwing van de relevante beweringen. (Zie: Alinea A5)

Het gebruikmaken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors

11. Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors dient de externe accountant die werkzaamheden te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant. (Zie: Alinea A6)

12. Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of:
 - a. De werkzaamheden werden verricht door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;

- b. Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend, of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;
- c. Adequate controle-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
- d. De bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
- e. Eventuele uitzonderingen of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht, naar behoren worden opgelost.

Documentatie

13. Indien de externe accountant gebruik maakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de externe accountant de bereikte conclusies aangaande de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, alsmede de controlewerkzaamheden die de externe accountant op die werkzaamheden heeft uitgevoerd, in de controledocumentatie op te nemen overeenkomstig alinea 11³.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: Alinea 1)

- A1. Zoals beschreven in Standaard 315⁴, zal de interne auditfunctie waarschijnlijk relevant zijn voor de controle indien de aard van de verantwoordelijkheden en de activiteiten van de interne auditfunctie gerelateerd zijn aan de financiële verslaggeving van de entiteit, en de accountant verwacht gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van de interne auditors om de aard of timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden aan te passen, dan wel om de omvang daarvan te reduceren.
- A2. Het uitvoeren van controlewerkzaamheden overeenkomstig deze Standaard kan voor de externe accountant aanleiding vormen om de inschatting door de externe accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang opnieuw te evalueren. Dientengevolge kan dit van invloed zijn op het door de externe accountant bepalen van de relevantie van de interne auditfunctie voor de controle. De externe accountant kan eveneens besluiten om niet op een andere wijze gebruik te

³ Standaard 230, "Controledocumentatie", alinea 8-11 en alinea A6

⁴ Standaard 315, alinea A101.

maken van de werkzaamheden van de interne auditors om de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden van de externe accountant te beïnvloeden. In dergelijke situaties is het mogelijk dat de verdere toepassing door de externe accountant van deze Standaard niet nodig is.

Doelstellingen van de interne auditfunctie

(Zie: Alinea 3)

- A3. De doelstellingen van interne auditfuncties lopen sterk uiteen en zijn afhankelijk van de grootte en structuur van de entiteit en van de eisen gesteld door het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance. De activiteiten van de interne auditfunctie kunnen één of meer van de onderstaande activiteiten omvatten:
- Het monitoren van de interne beheersing. De interne auditfunctie kan een specifieke verantwoordelijkheid toegewezen hebben gekregen om de interne beheersingsmaatregelen te beoordelen, hun werking te monitoren en aanbevelingen voor verbeteringen te doen;
 - Het onderzoeken van financiële en operationele informatie. De interne auditfunctie kan de opdracht hebben gekregen om de middelen te beoordelen die worden gehanteerd om de financiële en operationele informatie te onderkennen, te meten, te classificeren en daarover te rapporteren, alsmede specifiek onderzoek te doen naar individuele items, met inbegrip van het in detail toetsen van transacties, saldi en procedures;
 - Het beoordelen van operationele activiteiten. De interne auditfunctie kan de opdracht hebben gekregen om de kostenefficiëntie, de doelmatigheid en doeltreffendheid van de operationele activiteiten te beoordelen, met inbegrip van niet-financiële activiteiten van een entiteit;
 - Het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving. De interne auditfunctie kan de opdracht hebben gekregen het naleven van wet-, regelgeving en overige externe voorschriften, alsmede van de beleidslijnen en aanwijzingen van het management en van andere intern gestelde eisen te beoordelen;
 - Risicobeheersing. De interne auditfunctie kan voor de organisatie een hulpmiddel vormen bij het onderkennen en evalueren van significante blootstellingen aan risico's en het bijdragen aan het verbeteren van systemen inzake risicobeheersing en inzake interne beheersing;
 - Governance. De interne auditfunctie kan een beoordeling maken van het governanceproces bij het bereiken van doelstellingen inzake ethiek en waarden, performance management en het afleggen van verantwoording, het communiceren van risico- en interne beheersingsinformatie aan geschikte deelgebieden binnen de organisatie en effectiviteit van communicatie tussen degenen belast met governance, externe accountants en interne auditors en management.

Het beslissen of en in welke mate gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditors

De vraag of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle (Zie: Alinea 9)

- A4. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de externe accountant of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle zijn onder meer:

Objectiviteit

- De status van de interne auditfunctie binnen de entiteit en de gevolgen die deze status heeft voor de mogelijkheid van de interne auditors om objectief te zijn;
- De vraag of de interne auditfunctie rapporteert aan degenen belast met governance of aan een functionaris met gepaste bevoegdheid, alsmede of de interne auditors directe toegang hebben tot degenen belast met governance;
- De vraag of de interne auditors geen conflicterende verantwoordelijkheden hebben;
- De vraag of degenen belast met governance toezicht uitoefenen op beslissingen aangaande personeelsinzet die verband houden met de interne auditfunctie;
- De vraag of aan de interne auditfunctie beperkingen worden opgelegd door het management of door degenen belast met governance;
- De vraag of, en in welke mate, het management actie onderneemt op de aanbevelingen van de interne auditfunctie, en op welke wijze dergelijke ondernomen actie wordt aangetoond.

Deskundigheid

- De vraag of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties;
- De vraag of de interne auditors een adequate vaktechnische training en vaardigheid als interne auditors hebben;
- De vraag of er beleidslijnen zijn vastgesteld voor het aannemen en trainen van interne auditors.

Professionele zorgvuldigheid

- De vraag of de activiteiten van de interne auditfunctie naar behoren worden gepland, toezicht erop gehouden, beoordeeld en gedocumenteerd;
- Het bestaan en adequaat zijn van handboeken inzake audit of soortgelijke documenten, werkprogramma's en interne auditdocumentatie.

Communicatie

De communicatie tussen de externe accountant en de interne auditors kan het meest effectief zijn wanneer het de interne auditors vrij staat een open communicatie te hebben met de externe accountants; en

- Gedurende de gehele periode met een passende regelmaat vergaderingen worden gehouden;
- De externe accountant wordt geadviseerd over en toegang heeft tot relevante interne auditrapportages en informatie krijgt omtrent belangrijke aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditors komen, wanneer deze van invloed kunnen zijn op de werkzaamheden van de externe accountant; en
- De externe accountant de interne auditors informeert omtrent belangrijke aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de interne auditfunctie.

De geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden van de externe accountant (Zie: Alinea 10)

A5. In de gevallen waarin de werkzaamheden van de interne auditors van belang kunnen zijn voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden van de externe accountant, kan het nuttig zijn om vooraf over de volgende aangelegenheden met de interne auditors afspraken te maken:

- De timing van die werkzaamheden;
- De omvang van het bereik van de controle;
- De materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen), en de uitvoeringsmaterialiteit;
- Voorgestelde methoden voor het selecteren van items;
- Documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden; en
- Procedures voor beoordeling en rapporteren.

Het gebruikmaken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors

(Zie: Alinea 11)

A6. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd op specifieke werkzaamheden van de interne auditors zullen afhangen van de inschatting door de externe accountant van het risico van een afwijking van materieel belang, van de evaluatie van de interne auditfunctie, alsmede van de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke controlewerkzaamheden kunnen omvatten:

- Het onderzoeken van items die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- Het onderzoeken van andere soortgelijke items;
- Het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
De verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel	3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 15
Het vaststellen van de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige	7
Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden	8
De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige	9
Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige	10
Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige	11
Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige	12 - 13
Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring	14 - 15
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A42
Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige	A1 - A3
Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige	A4 - A9
Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden	A10 - A13
De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige	A14 - A20

Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige **A21 - A22**

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige **A23 - A31**

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige **A32 - A40**

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring **A41 - A42**

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een individu of een organisatie in een deskundigheidsgebied anders dan financiële verslaggeving of controle, wanneer die werkzaamheden worden gebruikt om een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.
2. Deze Standaard behandelt niet:
 - a. Situaties waarin het opdrachtteam een lid omvat, dan wel een individu of organisatie met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle consulteert, hetgeen in Standaard 220 wordt behandeld¹; of
 - b. Het gebruikmaken door de accountant van de werkzaamheden van een individu dat of een organisatie die beschikt over kennis in een deskundigheidsgebied, anders dan financiële verslaggeving of controle, van wie de werkzaamheden op dat gebied gebruikt worden om een hulpmiddel te vormen voor de entiteit bij het opstellen van de financiële overzichten (een door het management ingeschakelde deskundige), hetgeen in Standaard 500 wordt behandeld².

De verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel

3. De accountant heeft ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Desalniettemin kan de accountant, indien hij, gebruikmakend van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, overeenkomstig deze Standaard, tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, de bevindingen of conclusies van die deskundige op diens deskundigheidsgebied aanvaarden als geschikte controle-informatie.

¹ Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten," alinea A10, A20-A22.

² Standaard 500, "Controle-informatie," alinea A34-A48.

Ingangsdatum

4. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen³.

Doelstelling

5. De doelstellingen van de accountant zijn:
- Vast te stellen of van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik zal worden gemaakt; en
 - Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, vast te stellen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- Door de accountant ingeschakelde deskundige* – Een individu of organisatie die beschikt over deskundigheid in een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle, wiens werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt teneinde een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan ofwel een door de accountant ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner⁴ of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant of een netwerkorganisatie), of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige; (Zie: Alinea A1-A3)
 - Deskundigheid* – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied;
 - Door het management ingeschakelde deskundige* – Een individu of een organisatie die beschikt over deskundigheid in een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle, wiens werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt teneinde een hulpmiddel te vormen voor de entiteit bij het opstellen van de financiële overzichten.

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

⁴ 'Partner' en 'kantoor' dienen gelezen te worden als een verwijzing naar hun equivalenten in de publieke sector daar waar relevant.

Vereisten

Het vaststellen van de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige

7. Indien deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant vast te stellen of hij gebruik zal maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. (Zie: Alinea A4-A9)

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden

8. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de vereisten in de alinea's 9-13 van deze Standaard zullen afhankelijk van de omstandigheden variëren. Bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van die werkzaamheden dient de accountant rekening te houden met aangelegenheden, waaronder: (Zie: Alinea A10)
 - a. De aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
 - b. De risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
 - c. De significantie van het werk van die deskundige in de context van de controle;
 - d. De kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
 - e. De vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant. (Zie: Alinea A11-A13)

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

9. De accountant dient te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige over de competentie, capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige, dient de evaluatie van de objectiviteit te omvatten het verzoeken om inlichtingen met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige. (Zie: Alinea A14-A20)

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige

10. De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige teneinde de accountant in staat te stellen om: (Zie: Alinea A21-A22)
 - a. De aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant; en
 - b. Het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

11. De accountant dient, wanneer passend schriftelijk, overeenstemming te bereiken met de door de accountant ingeschakelde deskundige over de volgende aangelegenheden: (Zie: Alinea A23-A26)
 - a. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie: Alinea A27)
 - b. De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige; (Zie: Alinea A28-A29)
 - c. De aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; alsmede (Zie: Alinea A30)
 - d. De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie: Alinea A31)

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

12. De accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van: (Zie: Alinea A32)
 - a. De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie: Alinea A33-A34)

- b. Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken van significante veronderstellingen en methoden omvatten, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de omstandigheden; en (Zie: Alinea A35-A37)
 - c. Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens. (Zie: Alinea A38-A39)
13. Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant dient de accountant: (Zie: Alinea A40)
- a. Met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
 - b. Aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die onder de gegeven omstandigheden passend zijn.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

14. De accountant dient niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat, tenzij wet- of regelgeving dit als eist stelt. Indien een dergelijke verwijzing door wet- of regelgeving wordt vereist, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor het oordeel van de accountant niet vermindert. (Zie: Alinea A41)
15. Indien de accountant in de controleverklaring verwijst naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige omdat een dergelijke verwijzing relevant is voor het begrijpen van een aanpassing in het oordeel van de accountant, dan dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat een dergelijke verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor dat oordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A42)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 6 (a))

- A1. Tot deskundigheid op een gebied anders dan financiële verslaggeving en controle kan deskundigheid behoren met betrekking tot aangelegenheden zoals:
- De waardering van complexe financiële instrumenten, terrein en gebouwen, fabrieken en machines, juwelen, kunstwerken, antiek, immateriële activa, activa die zijn verworven en verplichtingen die zijn overgenomen in een bedrijfscombinatie en activa waarvan de waarde mogelijk duurzaam is vermindert;
 - De actuariële berekening van passiva die verband houden met verzekeringscontracten of regelingen voor personeelsbeloningen;
 - De schatting van olie- en gasreserves;
 - De waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor het schoonmaken van terreinen;
 - De interpretatie van contracten, wet- en regelgeving;
 - De analyse van complexe of ongebruikelijke issues inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving.
- A2. In veel gevallen zal het maken van onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied duidelijk zijn, zelfs wanneer dit een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle betreft. Bijvoorbeeld, een individu met deskundigheid op het gebied van het toepassen van methoden van financiële verslaggeving inzake latente belasting over de winst kan vaak gemakkelijk worden onderscheiden van een deskundige in belastingrecht. De eerste is geen deskundige in het kader van deze Standaard, aangezien dit deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving inhoudt; de laatste is wel een deskundige in het kader van deze Standaard, aangezien dit juridische deskundigheid inhoudt. Soortgelijke vormen van onderscheid kunnen ook worden gemaakt op andere gebieden, bijvoorbeeld het onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van methoden voor financiële verslaggeving van financiële instrumenten en deskundigheid op het gebied van complexe modellen voor het waarderen van financiële instrumenten. In sommige gevallen, met name in die gevallen waarin zich een opkomend gebied van financiële verslaggeving of controle voordoet, zal het maken van een onderscheid tussen gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied evenwel een kwestie van professionele oordeelsvorming zijn. De van toepassing zijnde beroepsregels en standaarden met betrekking tot opleiding- en competentievereisten voor

beroepsbeoefenaars en accountants kunnen voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het uitoefenen van dat oordeel⁵.

- A3. Het is noodzakelijk om oordeelsvorming toe te passen wanneer in overweging wordt genomen hoe de vereisten van deze Standaard worden beïnvloed door het feit dat een door de accountant ingeschakelde deskundige ofwel een individu ofwel een organisatie kan zijn. Wanneer bijvoorbeeld de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden geëvalueerd, kan het zijn dat de deskundige een organisatie is waarvan de accountant eerder gebruik heeft gemaakt, maar dat de accountant geen eerdere ervaring met de individuele deskundige heeft opgedaan die de organisatie voor die bepaalde opdracht heeft toegewezen; of het omgekeerde kan het geval zijn, dat wil zeggen dat de accountant bekend kan zijn met de werkzaamheden van een individuele deskundige, maar niet met de organisatie waaraan die deskundige zich heeft verbonden. In beide gevallen kunnen zowel de persoonlijke eigenschappen van het individu en de bestuurlijke eigenschappen van de organisatie (zoals de systemen voor kwaliteitsbeheersing die de organisatie implementeert) relevant zijn voor de evaluatie van de accountant.

Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 7)

- A4. Het kan noodzakelijk zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant assisteert op een of meer van de volgende punten:
- Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing;
 - Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang;
 - Het vaststellen en implementeren van de wijzen waarop in het algemeen wordt ingespeeld op ingeschatte risico's op het niveau van het financiële overzicht;
 - Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde in te spelen op ingeschatte risico's op het niveau van beweringen, bestaande uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte werkzaamheden;
 - Het evalueren of de controle-informatie die verkregen is voldoende en geschikt is voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.

⁵ Bijvoorbeeld: International Education Standard 8 van de International Accounting Education Standards Board, "Competence Requirements for Audit Professionals" kan een hulpmiddel hiertoe vormen.

- A5. De risico's van een afwijking van materieel belang kunnen toenemen wanneer deskundigheid op een gebied anders dan financiële verslaggeving noodzakelijk is voor het management om de financiële overzichten op te stellen, omdat dit bijvoorbeeld kan wijzen op een bepaalde complexiteit of omdat het management mogelijk niet beschikt over kennis op het deskundigheidsgebied. Indien het management bij het opstellen van de financiële overzichten niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt, is het mogelijk dat gebruik wordt gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige teneinde in te spelen op die risico's. Relevante interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de werkzaamheden van een eventueel door het management ingeschakelde deskundige, kunnen ook de risico's van een afwijking van materieel belang reduceren.
- A6. Indien het opstellen van de financiële overzichten het gebruikmaken omvat van deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving, is het mogelijk dat de accountant, die zich heeft bekwaamd in financiële verslaggeving en controle, niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt om die financiële overzichten te controleren. De opdrachtpartner is verplicht om zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam, en alle door de accountant ingeschakelde deskundigen die geen onderdeel van het opdrachtteam uitmaken, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren⁶. Verder wordt van de accountant vereist om de aard, timing en omvang vast te stellen van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren⁷. Het besluit van de accountant om al dan niet gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, en zo ja wanneer en in welke mate, vormt een hulpmiddel voor de accountant in het tegemoet komen aan deze vereisten. Naarmate de controle vordert, of als omstandigheden veranderen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant eerdere beslissingen over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige herziet.
- A7. Een accountant die geen deskundige is op een relevant gebied anders dan financiële verslaggeving of controle kan niettemin in staat zijn om voldoende inzicht te verwerven op dat gebied, om de controle uit te voeren zonder een door de accountant ingeschakelde deskundige. Deze kennis kan worden verkregen door bijvoorbeeld:
- Ervaring met het controleren van entiteiten die dergelijke ervaring vereisen bij het opstellen van hun financiële overzichten;
 - Opleiding of professionele ontwikkeling op het betreffende gebied. Dit kan formele cursussen omvatten of bespreking met individuen die over deskundigheid op het relevante gebied beschikken, met als doel de eigen capaciteiten van de accountant te vergroten teneinde om te gaan met aangelegenheden op dat gebied. Een dergelijke bespreking onderscheidt zich van

⁶ Standaard 220, alinea 14.

⁷ Standaard 300, "Planning van een controle van financiële overzichten," alinea 8(e).

het raadplegen van een door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot een specifiek samenstel van omstandigheden waarmee de accountant tijdens de opdracht wordt geconfronteerd waarbij aan die deskundige alle relevante feiten zijn voorgelegd die de deskundige in staat stelt om onderbouwd advies te geven over die bepaalde aangelegenheid⁸;

- Bespreking met accountants die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

A8. In andere gevallen kan de accountant echter vaststellen dat het noodzakelijk is, of ervoor kiezen, om gebruik te maken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Tot overwegingen bij het besluiten of gebruik wordt gemaakt van een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen de volgende punten behoren:

- De vraag of het management gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige bij het opstellen van de financiële overzichten (Zie: Alinea A9);
- De aard en significantie van de aangelegenheid, met inbegrip van de complexiteit ervan;
- De risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- De verwachte aard van de werkzaamheden om in te spelen op onderkende risico's, met inbegrip van: de kennis van de accountant van en zijn ervaring met de werkzaamheden van deskundigen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden, alsmede de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie.

A9. Wanneer het management gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige bij het opstellen van de financiële overzichten, kan het besluit van de accountant over het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige ook worden beïnvloed door factoren als:

- De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is van de entiteit of een door haar ingehuurde partij is om relevante diensten te verlenen;
- De mate waarin het management zeggenschap heeft over of invloed kan uitoefenen op de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;

⁸ Standaard 220, alinea A21.

- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering, dan wel aan andere beroepsvereisten of aan de sector verbonden vereisten;
- Eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;

Standaard 500⁹ omvat vereisten en leidraden met betrekking tot de invloed van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van door het management ingeschakelde deskundigen op de betrouwbaarheid van de controle-informatie.

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden

(Zie: Alinea 8)

A10. De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden betreffende de vereisten in alinea 9-13 van deze Standaard zullen variëren afhankelijk van de omstandigheden. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld wijzen op de noodzaak voor andere of uitgebreidere werkzaamheden dan anders het geval zou zijn:

- De werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige hebben betrekking op een significante aangelegenheid die subjectieve en complexe oordeelsvorming inhoudt;
- De accountant heeft nog niet eerder gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en heeft geen eerdere kennis van de competentie, capaciteiten en de objectiviteit van die deskundige;
- De door de accountant ingeschakelde deskundige voert werkzaamheden uit die een integraal onderdeel zijn van de controle in plaats van te worden geraadpleegd om een advies te geven over een individuele aangelegenheid;
- De deskundige is een door de accountant ingeschakelde externe deskundige en is daardoor niet onderworpen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor.

⁹ Standaard 500, alinea 8.

De beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant (Zie: Alinea 8(e))

- A11. Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant en daardoor onderworpen zijn aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van dat kantoor overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹⁰. Een andere mogelijkheid is dat de door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van een netwerkorganisatie, die gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing kan delen met het kantoor van de accountant.
- A12. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is niet onderworpen aan beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing¹¹. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving echter als eis stellen dat een door de accountant ingeschakelde externe deskundige wordt behandeld als een lid van het opdrachtteam en daardoor kan deze onderworpen zijn aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften, en overige beroepsvereisten zoals gesteld door die wet- of regelgeving.
- A13. Opdrachtteams mogen steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor, tenzij de informatie waarin door het kantoor of andere partijen wordt voorzien, het tegendeel suggereert¹². Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren naar gelang van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de accountant betreffende aangelegenheden zoals:
- Competentie en capaciteiten; door wervings- en trainingsprogramma's;
 - Objectiviteit; door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - De evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van het kantoor kunnen de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het controleproces verschaffen. Vertrouwen op een dergelijke training en andere procedures van het kantoor, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door

¹⁰ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹¹ Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance).

¹² Standaard 220, alinea 4.

de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden van de accountant om het adequaat zijn van de door de accountant ingeschakelde deskundige uitgevoerde werkzaamheden te evalueren;

- Het zich houden aan de regelgevende en wettelijke vereisten door middel van processen voor het monitoren;
- Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Dergelijk vertrouwen vermindert de verantwoordelijkheid van de accountant niet om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 9)

A14. De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn factoren die significant van invloed zijn op de vraag of de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige adequaat zullen zijn voor de doeleinden van de accountant. Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op het vermogen van de door de accountant ingeschakelde deskundige om die competentie uit te oefenen in de omstandigheden van de opdracht. Tot factoren die van invloed zijn op de capaciteiten kunnen bijvoorbeeld behoren geografische locatie, alsmede de beschikbare tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die oneigenlijke beïnvloeding, belangentegenstrijdigheid of de invloed die anderen kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door de accountant ingeschakelde deskundige.

A15. Informatie met betrekking tot de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan uit een uiteenlopende reeks bronnen afkomstig zijn, zoals:

- Persoonlijke ervaring met eerdere werkzaamheden van die deskundige;
- Besprekingen met die deskundige;
- Besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met de werkzaamheden van die deskundige;
- Kennis van de kwalificaties, lidmaatschap van een beroepsorganisatie of vereniging binnen de sector, vergunning voor beroepsuitoefening, dan wel andere vormen van externe erkenning;
- Door die deskundige gepubliceerde artikelen of boeken;
- De beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant (Zie: Alinea A11-A13).

- A16. Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige omvatten de vraag of de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan technische prestatiestandaarden of overige beroepsvereisten of aan de sector verbonden vereisten, bijvoorbeeld ethische voorschriften en andere lidmaatschapsvereisten van een beroepsorganisatie of een vereniging binnen de sector, accreditatiestandaarden van een licentieverlenende instantie of vereisten die door wet- of regelgeving zijn opgelegd.
- A17. Tot overige aangelegenheden die mogelijk relevant zijn behoren:
- De relevantie van de competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot de aangelegenheid waarvoor de werkzaamheden van die deskundige gebruikt zullen worden, met inbegrip van specialisatiegebieden binnen het werkkterrein van die deskundige. Een bepaalde actuaaris kan zich bijvoorbeeld specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar slechts over beperkte deskundigheid beschikken met betrekking tot pensioenberekeningen;
 - De competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten voor financiële verslaggeving en controle, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden met inbegrip van modellen voor zover van toepassing, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - De vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in condities of de controle-informatie die verkregen is uit de uitkomsten van de controlewerkzaamheden, erop wijzen dat het nodig kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.
- A18. Een uitgebreid scala aan gebeurtenissen kan de objectiviteit bedreigen, bijvoorbeeld bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, bedreigingen uit belangenbehartiging, bedreigingen uit vertrouwelijkheid, bedreigingen uit zelftoetsing en bedreigingen uit intimidatie. Waarborgen kunnen dergelijke bedreigingen elimineren of verminderen en kunnen gecreëerd worden door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door de accountant ingeschakelde deskundige, wetgeving of regelgeving) of door de werkomgeving van de door de accountant ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld: beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing). Er kunnen ook waarborgen zijn die specifiek zijn voor de controleopdracht.
- A19. De evaluatie van de significantie van bedreigingen van de objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor waarborgen bestaat, kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant

ingeschakelde deskundige en van de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin waarborgen de bedreigingen niet tot een aanvaardbaar niveau kunnen reduceren, bijvoorbeeld indien een door de accountant voorgenomen ingeschakelde deskundige een individu is die een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie die wordt gecontroleerd, met andere woorden, als de door de accountant ingeschakelde deskundige een door het management ingeschakelde deskundige is.

A20. Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- a. Bij de entiteit te verzoeken om inlichtingen naar eventuele bekende belangen of relaties die de entiteit heeft met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige die van invloed kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- b. De eventueel van toepassing zijnde waarborgen met die deskundige te bespreken, met inbegrip van beroepsvereisten die van toepassing zijn op die deskundige; alsmede te evalueren of de waarborgen adequaat zijn om bedreigingen tot een acceptabel niveau te reduceren. Tot belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om te bespreken met de door de accountant ingeschakelde deskundige behoren:
 - Financiële belangen;
 - Zakelijke en persoonlijke relaties;
 - Het verlenen van overige diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In bepaalde gevallen kan het voor de accountant ook passend zijn om een schriftelijke bevestiging te verkrijgen van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige over eventuele belangen of relaties met de entiteit waarvan die deskundige zich bewust is.

Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 10)

A21. De accountant kan inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige door de manieren die beschreven zijn in alinea A7, of door middel van bespreking met die deskundige.

A22. Tot aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant kunnen behoren:

- De vraag of de deskundigheid van die deskundige specialisatiegebieden bevat die relevant zijn voor de controle (Zie: Alinea A17);
- De vraag of beroeps- of andere standaarden, alsmede door regelgeving of wetgeving gestelde eisen van toepassing zijn;
- Van welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen, voor zover van toepassing, door de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, alsmede de vraag of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor de doeleinden van financiële verslaggeving;
- De aard van de interne en externe gegevens of informatie waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik maakt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 11)

A23. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen aanzienlijk variëren naar gelang van de omstandigheden, evenals de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en van de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard, timing en de omvang van de communicatie tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom vereist dat tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige over deze aangelegenheden overeenstemming wordt bereikt ongeacht de vraag of de deskundige een door de accountant ingeschakelde externe of interne deskundige is.

A24. De aangelegenheden die in alinea 8 opgemerkt zijn, kunnen van invloed zijn op het niveau van detaillering en formaliteit van de overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenstemming schriftelijk wordt vastgelegd. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld een indicatie zijn voor de noodzaak van een meer gedetailleerde overeenkomst dan anders het geval zou zijn geweest, of voor de noodzaak om de overeenkomst schriftelijk vast te leggen:

- De door de accountant ingeschakelde deskundige zal toegang hebben tot gevoelige of vertrouwelijke informatie van de entiteit;
- De respectieve rollen of verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige zijn anders dan die welke normaal gesproken worden verwacht;

- Door wet- of regelgeving gestelde eisen van meerdere rechtsgebieden zijn van toepassing;
- De aangelegenheid waarop de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben, is zeer complex;
- De accountant heeft niet eerder gebruik gemaakt van werkzaamheden die door die deskundige worden uitgevoerd;
- De toegenomen omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige alsmede de significantie daarvan in de context van de controle.

A25. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft vaak de vorm van een opdrachtbevestiging. De bijlage somt de aangelegenheden op die de accountant kan overwegen op te nemen in een dergelijke opdrachtbevestiging, dan wel in een andere vorm van overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.

A26. Wanneer er geen sprake is van een schriftelijke overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, kan onderbouwende informatie aangaande de overeenkomst zijn opgenomen in bijvoorbeeld:

- Planningmemoranda of daarmee verband houdende werkdocumenten zoals het controleprogramma;
- De beleidslijnen en procedures van het kantoor van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kunnen de beleidslijnen en procedures waaraan die deskundige onderworpen is, specifieke beleidslijnen en procedures inhouden die betrekking hebben op de werkzaamheden van die deskundige. De omvang van documentatie in de werkdocumenten van de accountant is afhankelijk van de aard van dergelijke beleidslijnen en procedures. Bijvoorbeeld, documentatie hoeft niet vereist te zijn in de werkdocumenten van de accountant als het kantoor van de accountant over gedetailleerde protocollen beschikt die de omstandigheden omvatten waarin wordt gebruik gemaakt van de werkzaamheden van een dergelijke deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van werkzaamheden (Zie: Alinea 11(a))

A27. Bij het overeenkomen van de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kan het vaak relevant zijn om alle relevante standaarden voor technische uitvoering, dan wel overige beroepsvereisten of aan de sector verbonden vereisten die de expert zal volgen te bespreken.

Respectieve rollen en verantwoordelijkheden (Zie: Alinea 11(b))

- A28. Overeenstemming over de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan omvatten:
- De vraag of de accountant of de door de accountant ingeschakelde deskundige gedetailleerde toetsingen van brongegevens zal uitvoeren;
 - Toestemming aan de accountant om de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige met de entiteit en anderen te bespreken, alsmede om indien noodzakelijk details van bevindingen of conclusies van die deskundige op te nemen in de onderbouwing voor een aangepast oordeel in de controleverklaring; (Zie: Alinea A42)
 - Eventuele overeenstemming om de door de accountant ingeschakelde deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Werkdocumenten

- A29. Overeenstemming over de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan ook inhouden het overeenkomen van toegang tot, alsmede het bewaren van, elkaars werkdocumenten. Wanneer de door de accountant ingeschakelde deskundige een lid is van het opdrachtteam vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de controledocumentatie. Tenzij er een overeenkomst bestaat waaruit het tegendeel blijkt, zijn de werkdocumenten van de door de accountant ingeschakelde externe deskundigen van henzelf en vormen deze geen onderdeel van de controledocumentatie.

Communicatie (Zie: Alinea 119c))

- A30. Effectieve wederzijdse communicatie bevordert de juiste integratie van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en overige werkzaamheden voor de controle, alsmede de passende aanpassing van de doelstellingen van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de loop van de controle. Wanneer bijvoorbeeld de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben op de conclusies van de accountant inzake een significant risico, kunnen zowel een formele schriftelijke rapportage over de conclusie van de werkzaamheden van die deskundige, alsmede mondelinge rapportages naarmate de werkzaamheden vorderen, geschikt zijn. Het aanwijzen van specifieke partners of overige staf die contacten zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede procedures voor de communicatie tussen die deskun-

dige en de entiteit vormen een ondersteuning voor tijdige en effectieve communicatie, met name bij grotere opdrachten.

Geheimhouding (Zie: Alinea 11(d))

A31. Het is noodzakelijk dat de geheimhoudingsmaatregelen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de accountant, ook van toepassing zijn op de door de accountant ingeschakelde deskundige. Aanvullende vereisten kunnen door wet- of regelgeving worden opgelegd. De entiteit kan ook hebben verzocht dat specifieke maatregelen voor geheimhouding worden overeengekomen met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie: Alinea 12)

A32. De evaluatie door de accountant van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige, het bekend zijn van de accountant met het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard van de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de door de accountant ingeschakelde deskundige, zijn van invloed op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden voor het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant.

De bevindingen en conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie: Alinea 12(a))

A33. Specifieke werkzaamheden om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren kunnen omvatten:

- Het verzoeken om inlichtingen aan de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- Het beoordelen van de werkdocumenten en rapportages van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- Bevestigende werkzaamheden, zoals:
 - Het observeren van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - Het onderzoeken van gepubliceerde gegevens zoals statistische rapportages van gerenommeerde, gezaghebbende bronnen;
 - Confirmeren van relevante aangelegenheden bij derden;
 - Het uitvoeren van gedetailleerde cijferanalyses; en
 - Het opnieuw uitvoeren van berekeningen;

- Bespreking met een andere deskundige met relevante deskundigheid wanneer bijvoorbeeld bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet consistent zijn met andere controle-informatie;
- Het bespreken van de rapportage van de door de accountant ingeschakelde deskundige met het management.

A34. Relevante factoren bij het evalueren van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige, hetzij in een rapportage, hetzij in een andere vorm, kan de vraag omvatten of deze:

- Gepresenteerd zijn op een manier die consistent is met eventuele standaarden verbonden aan het beroep of aan de sector van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- Duidelijk zijn geformuleerd, met inbegrip van verwijzingen naar de doelstellingen die met de accountant zijn overeengekomen, de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en toegepaste standaarden;
- Gebaseerd zijn op een passende periode en of zij, wanneer relevant, rekening houden met gebeurtenissen na de einddatum van de periode;
- Onderworpen zijn aan eventuele terughoudendheid, begrenzingen of beperkingen in gebruik en, indien dat zo is, of dit gevolgen heeft voor de accountant; en
- Gebaseerd zijn op de afweging van fouten of afwijkingen die geconstateerd zijn door de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Veronderstellingen, methoden en brongegevens

Veronderstellingen en methoden (Zie: Alinea 12(b))

A35. Wanneer de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het evalueren van onderliggende veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen wanneer van toepassing, waarvan door het management gebruik wordt gemaakt bij het maken van een schatting, dan is het waarschijnlijk dat de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige die veronderstellingen en methoden adequaat heeft beoordeeld. Wanneer de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval van de accountant ter vergelijking met de puntschatting van het management, dan kunnen de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren van de veronderstellingen en de methoden, met inbegrip van modellen waar dit passend is waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik heeft gemaakt.

- A36. Standaard 540¹³ bespreekt de veronderstellingen en methoden waarvan het management gebruik heeft gemaakt bij het maken van schattingen, met inbegrip van het in sommige gevallen gebruikmaken van zeer gespecialiseerde, door de entiteit ontwikkelde modellen. Hoewel die bespreking geschreven is in de context waarin de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de veronderstellingen en methoden van het management, kan zij ook een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het evalueren van de veronderstellingen en methoden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- A37. Wanneer de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruikmaken van significante veronderstellingen en methoden omvatten, behoren tot factoren die relevant zijn voor de evaluatie van de accountant van die veronderstellingen en methoden de vraag of deze:
- Algemeen aanvaard zijn binnen het gebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - Consistent zijn met de door het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen;
 - Afhankelijk zijn van het gebruikmaken van gespecialiseerde modellen; en
 - Consistent zijn met die van het management en indien dat niet het geval is, de reden voor en de effecten van de verschillen.

Brongegevens waarvan door de door de accountant ingeschakelde deskundige wordt gebruik gemaakt (Zie: Alinea 12(c))

- A38. Wanneer de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruikmaken van brongegevens omvatten die van belang zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, kunnen werkzaamheden zoals hierna genoemd worden gebruikt om die gegevens te toetsen:
- Het verifiëren van de herkomst van de gegevens, met inbegrip van het verwerven van inzicht in, en wanneer van toepassing het toetsen van, de interne beheersingsmaatregelen over de gegevens en, waar relevant, hun overdracht aan de deskundige;
 - Het beoordelen van de gegevens op volledigheid en interne consistentie.

- A39. In veel gevallen kan de accountant brongegevens toetsen. In andere gevallen, wanneer de aard van de brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik maakt, zeer

¹³ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop", alinea 8, 13 en 15.

technisch is in relatie tot het gebied van de deskundige, is het echter mogelijk dat die deskundige de brongegevens toetst. Indien de door de accountant ingeschakelde deskundige de brongegevens heeft getoetst, kan het door de accountant verzoeken om inlichtingen bij die deskundige, of toezicht op of beoordeling van de toetsingen van die deskundige, een passende wijze zijn voor de accountant om de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die gegevens te evalueren.

Niet-adequate werkzaamheden (Zie: Alinea 13)

A40. Indien de accountant concludeert dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant en de accountant niet in staat is om de aangelegenheid op te lossen door middel van de aanvullende controlewerkzaamheden, zoals vereist op grond van alinea 13, die mogelijk verdere werkzaamheden omvatten die zowel door de deskundige als door de accountant worden uitgevoerd, of het in dienst nemen of inhuren van nog een deskundige inhouden, kan het noodzakelijk zijn om in de controleverklaring een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig Standaard 705, omdat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen¹⁴.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

(Zie: Alinea 14 - 15)

- A41. In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld met als doel het creëren van transparantie in de publieke sector.
- A42. In sommige omstandigheden kan het passend zijn om naar de door de accountant ingeschakelde deskundige te verwijzen in een controleverklaring die een aangepast oordeel bevat, teneinde de aard van de aanpassing uit te leggen. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de accountant de toestemming van de door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft voordat hij een dergelijke verwijzing maakt.

¹⁴ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke accountant," alinea 6 (b).

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

(Zie: Alinea A25)

Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

Deze bijlage somt aangelegenheden op die de accountant kan overwegen op te nemen in een eventuele overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige. De onderstaande lijst is illustratief en is niet uitputtend; zij is slechts bedoeld als een richtlijn die kan worden gebruikt in samenhang met de overwegingen die in deze Standaard zijn uiteengezet. Het al dan niet toevoegen van bepaalde aangelegenheden in de overeenkomst is afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De opsomming kan ook een hulpmiddel vormen bij het overwegen van de aangelegenheden die moeten worden opgenomen in een overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde interne deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

- De aard en reikwijdte van de werkzaamheden die dienen te worden uitgevoerd door de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
- De doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige in de context van materialiteit en van risico-overwegingen betreffende de aangelegenheid die betrekking heeft op de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en, wanneer relevant, op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Eventuele relevante standaarden voor technische uitvoering of overige beroepsvereisten of aan de sector verbonden vereisten die de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zal naleven;
- De veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen wanneer van toepassing, waarvan de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken, alsmede de autoriteit daarvan;
- De datum van inwerkingtreding van, of wanneer van toepassing, de toetsingsperiode voor, het object van onderzoek van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de vereisten met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de periode.

De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

- Relevante standaarden voor financiële verslaggeving en controle, alsmede relevante vereisten op grond van wet- of regelgeving;
- De toestemming van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige voor het beoogde gebruik door de accountant van de rapportage van die deskundige, met inbegrip van verwijzingen

naar deze rapportage of een toelichting ervan aan anderen, bijvoorbeeld indien noodzakelijk een verwijzing ernaar in de onderbouwing van een aangepast oordeel in de controleverklaring, of toelichting ervan aan het management of een auditcomité;

- De aard en omvang van de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
- De vraag of de accountant dan wel de door de accountant ingeschakelde externe deskundige brongegevens zal toetsen;
- De toegang van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot vastleggingen, tot bestanden en bij personeel van de entiteit, alsmede bij deskundigen die door de entiteit zijn ingehuurd;
- Procedures voor communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de entiteit;
- De toegang van de accountant en van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot elkaars werkdocumenten;
- Eigendom en beheersing van de werkdocumenten tijdens en na de opdracht, met inbegrip van eventuele vereisten voor het bewaren van dossiers.
- De verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om werkzaamheden uit te voeren met de nodige vaardigheid en zorgvuldigheid;
- De competentie en capaciteit van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om de werkzaamheden uit te voeren;
- De verwachting dat de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken van alle kennis waarover die deskundige beschikt die relevant is voor de controle of, indien dit niet zo is, dat hij de accountant daarover zal informeren;
- Eventuele beperkingen van het geassocieerd worden van de naam van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige met de controleverklaring;
- Eventuele overeenstemming om de door de accountant ingeschakelde externe deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Communicaties en het rapporteren

- Methoden en frequentie van communicatie, met inbegrip van:
 - De wijze waarop de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zullen worden gerapporteerd (bijvoorbeeld, schriftelijke rapportage, mondelinge rapportage, voortdurende input aan het opdrachtteam);
 - Het aanwijzen van specifieke personen binnen het opdrachtteam die contact zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
- Wanneer de door de accountant ingeschakelde externe deskundige de werkzaamheden zal afronden en de bevindingen of conclusies aan de accountant zal rapporteren;

- De verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om mogelijke vertraging in het afronden van de werkzaamheden onmiddellijk te communiceren, alsmede een mogelijk voorbehoud of beperking in de bevindingen of conclusies van die deskundige;
- De verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om voorvallen waarin de entiteit de toegang beperkt voor die deskundige tot registraties, bestanden en bij personeel van de entiteit of bij deskundigen die door de entiteit zijn ingehuurd, onmiddellijk te communiceren;
- De verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om alle informatie waarvan die deskundige denkt dat deze mogelijk relevant is voor de controle, aan de accountant te communiceren, met inbegrip van alle wijzigingen in omstandigheden die al eerder besproken zijn;
- De verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om omstandigheden die een bedreiging voor de objectiviteit van die expert kunnen vormen, te communiceren, alsmede eventuele relevante waarborgen die dergelijke bedreigingen kunnen elimineren of tot een aanvaardbaar niveau reduceren.

Geheimhouding

- De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen, met inbegrip van:
 - De maatregelen inzake geheimhouding van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de accountant;
 - Eventuele aanvullende vereisten die kunnen worden opgelegd door wet- of regelgeving;
 - Eventuele specifieke maatregelen inzake geheimhouding die de entiteit heeft gevraagd.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 4
Ingangsdatum	5
<i>Doelstelling</i>	6
<i>Definities</i>	7 - 9
<i>Vereisten</i>	10 - 47
Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten	10 - 15
Vorm van het oordeel	16 - 19
Controleverklaring	20 - 45
Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten	46 - 47
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A51
Kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit	A1 - A3
Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt	A4
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving	A5 - A10
Vorm van het oordeel	A11 - A12
Controleverklaring	A13 - A44
Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten	A45 - A51
<i>Bijlage: Illustraties van controleverklaringen over financiële overzichten</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten. Het behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
2. Standaard 705¹ en Standaard 706² behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed in het geval de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of in het geval hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt.
3. Deze Standaard is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden. Standaard 800³ behandelt speciale overwegingen in het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden. Standaard 805⁴ behandelt speciale overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek(e) element, rekening of item van een financieel overzicht.
4. Deze Standaard bevordert de consistentie in de controleverklaring. Consistentie in de controleverklaring, in het geval de controle is uitgevoerd *overeenkomstig de NV COS en daarmee conform de ISA's*, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig standaarden die wereldwijd worden erkend, makkelijker herkenbaar te maken. Het is tevens een hulpmiddel voor het bevorderen van het begrip van de gebruiker, alsmede voor het onderkennen van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

Ingangsdatum

5. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*⁵.

¹ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".
² Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".
³ Standaard 800, "Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden".
⁴ Standaard 805, "Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht".
⁵ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

6. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de verkregen controle-informatie; en
 - b. Het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities

7. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Financiële overzichten voor algemene doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden;
 - b. *Stelsel voor algemene doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel.

De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving met de door het stelsel gestelde eisen vereist, alsmede:

- (i) Expliciet of impliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
- (ii) Expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden verondersteld uitsluitend noodzakelijk te zijn in buitengewoon zeldzame omstandigheden.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat de naleving met de door het stelsel gestelde eisen vereist, maar datgene wat in (i) of (ii) hierboven wordt erkend, niet bevat⁶.

⁶ Standaard 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden,” alinea 13(a).

- c. *goedkeurend oordeel* – Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁷.
8. Referentie aan “financiële overzichten” in deze Standaard houdt in “een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen”. De daarmee verband houdende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat.
9. Referentie aan “International Financial Reporting Standards” in deze Standaard houdt in de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board, en referentie aan “International Public Sector Accounting Standards” houdt in de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board.

Vereisten

Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

10. De accountant dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁸ ⁹.
11. Teneinde dit oordeel te vormen, dient de accountant te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg is van fraude of fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:

⁷ Alinea's 35-36 behandelen de gebruikte zinsneden om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld- en een compliance-stelsel.

⁸ Standaard 200, alinea 11.

⁹ Alinea's 35-36 behandelen de gebruikte zinsneden, om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance-stelsel.

- a. De conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 330, of er voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen¹⁰;
 - b. De conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 450, of de niet gecorrigeerde afwijkingen, individueel dan wel getotaliseerd, van materieel belang zijn¹¹; en
 - c. De evaluaties die op grond van alinea's 12-15 zijn vereist.
12. De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient de overweging te bevatten van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van indicatoren van een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding in de standpunten die door het management zijn ingenomen. (Zie: Alinea A1-A3)
13. In het bijzonder dient de accountant te evalueren of, in het licht van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
- a. De financiële overzichten op adequate wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - b. De geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
 - c. De door het management gemaakte schattingen redelijk zijn;
 - d. De in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
 - e. De financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de invloed te begrijpen van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt (Zie: Alinea A4);
 - f. De in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.
14. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de evaluatie die op grond van de alinea's 12-13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. De evaluatie door de accountant van de

¹⁰ Standaard 330, "De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's", alinea 26.

¹¹ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", alinea 11.

vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken dient de overweging in te houden van:

- a. De algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
 - b. De vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave bereikt.
15. De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie: Alinea A5-A10)

Vorm van het oordeel

16. De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
17. Indien de accountant:
- a. Tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - b. Niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten, dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.
18. Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave bereiken, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie: Alinea A11)
19. Wanneer de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de accountant vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. Indien de accountant evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden,

tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover moet communiceren in de controleverklaring. (Zie: Alinea A12)

Controleverklaring

20. De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie: Alinea A13-A14)

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel

21. De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring is van een onafhankelijke accountant {noot: Voor de specifiek Nederlandse situatie met betrekking tot het afgeven van verklaringen door intern- en overheidsaccountants wordt verwezen naar de Verordening gedragscode, de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten.}. (Zie: Alinea A15)

Geadresseerde

22. De controleverklaring dient te worden geadresseerd zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: Alinea A16)

Inleidende paragraaf

23. De inleidende paragraaf in de controleverklaring dient: (Zie: Alinea A17-A19)
- De entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - Te stellen dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn;
 - De titel van alle overzichten die gezamenlijk de financiële overzichten vormen in de financiële overzichten te vermelden;
 - Te refereren aan het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
 - De datum of periode te specificeren die wordt omvat door elk financieel overzicht die samen de financiële overzichten vormen.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

24. Deze sectie van de controleverklaring beschrijft de verantwoordelijkheden van diegenen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. De controleverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar het “management”, doch dient de term te gebruiken die passend is in de context van het wettelijk kader in het specifieke rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie degenen belast met governance zijn.
25. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met de titel “Verantwoordelijkheid van het management [of andere passende term] voor de financiële overzichten”.
26. De controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten te beschrijven. De beschrijving dient een uitleg te bevatten dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede voor een zodanige interne beheersing als het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten mogelijk te maken. (Zie: Alinea A20-A23)
27. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de uitleg over de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in de controleverklaring refereren aan “het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten” of “het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, afhankelijk van wat gepast is in de gegeven omstandigheden.

Verantwoordelijkheid van de accountant

28. De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als titel “Verantwoordelijkheid van de accountant”.
29. De controleverklaring dient te stellen dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten op basis van de controle. (Zie: Alinea A24)
30. De controleverklaring dient te vermelden dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig Nederlands recht. De controleverklaring dient tevens uit te leggen dat deze Standaarden vereisen dat de accountant ethische voorschriften naleeft en dat de accountant de controle plant en uitvoert teneinde een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten te verkrijgen. (Zie: Alinea A25-26)
31. De controleverklaring dient een controle te beschrijven door te vermelden dat:

- a. Een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
 - b. De geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden, maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden dat de accountant tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de accountant de zinsnede weg te laten dat het door de accountant in overweging nemen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking brengen over de effectiviteit van de interne beheersing; en
 - c. Een controle tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten omvat.
32. In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van de controle te refereren aan "het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten" of "het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven", afhankelijk van wat gepast is in de omstandigheden.
33. De controleverklaring dient te stellen of de accountant van mening is dat de controle-informatie die hij heeft verkregen voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor het oordeel van de accountant te bieden.

Het oordeel van de accountant

34. De controleverklaring dient een sectie te bevatten met als titel "Oordeel".
35. In het geval een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient het oordeel van de accountant, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:

- a. De financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
 - b. De financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie: Alinea A27-A33)
36. Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie: Alinea A27, A29-A33)
37. Indien de in de controleverklaring opgenomen referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board (IASB), noch aan de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Accounting Standards Board (IPSASB), *noch aan Titel 9 Boek 2 BW* dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel aan te duiden.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

38. Indien de accountant overige rapporteringsverantwoordelijkheden behandelt in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten die een aanvulling inhouden ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de accountant onder de Standaarden om over de financiële overzichten te rapporteren, dienen deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring, met als subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen”, of anderszins in voorkomend geval ten aanzien van de inhoud van de sectie. (Zie: Alinea A34-A35)
39. Indien de controleverklaring een aparte sectie omvat inzake de overige rapporteringsverantwoordelijkheden, dienen de titels, statements en verstrekte verklaringen waarnaar in de alinea’s 23-37 wordt verwezen onder de subtitel “Verklaring betreffende de financiële overzichten” te worden opgenomen. De “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” dient te volgen op de “Verklaring betreffende de financiële overzichten”. (Zie: Alinea A36)

Ondertekening van de accountant

40. De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie: Alinea A37)

Datum van de controleverklaring

41. De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoont dat (Zie: Alinea A38-41):
- a. Alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld; en
 - b. Degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Adres van de accountant

42. De controleverklaring dient de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

43. Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied wordt vereist om een specifieke lay-out of bewoordingen van de controleverklaring te gebruiken, dient de controleverklaring slechts te refereren aan de Standaarden indien de controleverklaring ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie: Alinea A42)
- a. Een titel;
 - b. Een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht;
 - c. Een inleidende paragraaf die de gecontroleerde financiële overzichten identificeert;
 - d. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management (of een andere passende term, zie: Alinea 24) voor het opstellen van de financiële overzichten;
 - e. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, alsmede van de reikwijdte van de controle, die bevat:
 - Een referentie aan de Standaarden en de wet- of regelgeving; en
 - Een beschrijving van een controle overeenkomstig deze Standaarden;
 - f. Een oordeelsparagraaf waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebruikt om de financiële overzichten op te stellen (met inbegrip van het aanduiden van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch

- International Financial Reporting Standards, noch International Public Sector Accounting Standards is, Zie: Alinea 37);
- g. De ondertekening van de accountant;
- h. De datum van de controleverklaring; en
- i. Het adres van de accountant.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel andere controlestandaarden als de NV COS

44. Van een accountant kan vereist worden om een controle uit te voeren *overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt (standards setter)*¹² (de “andere controlestandaarden”), maar hij kan bovendien de NV COS hebben nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, kan de controleverklaring verwijzen naar de NV COS in aanvulling op de andere controlestandaarden, doch de accountant dient dit enkel te doen indien: (Zie: Alinea A43-A44)
- a. Er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en de vereisten in de NV COS, dat er voor de accountant toe zou leiden:
 - (i) Om een verschillend oordeel te vormen; of
 - (ii) Om niet een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden die in de bijzondere omstandigheden op grond van de NV COS wordt vereist, op te nemen; en
 - b. De controleverklaring minstens elk van de elementen bevat zoals uiteengezet in alinea 43(a)-(i) in het geval de accountant gebruikt maakt van de *layout* of de bewoordingen die door de andere controlestandaarden wordt gespecificeerd. Referentie aan wet- of regelgeving in alinea 43(e) dient te worden gelezen als referentie aan de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij dergelijke andere controlestandaarden aan te duiden.
45. *In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de andere controlestandaarden als de NV COS, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de andere controlestandaarden aan te duiden.*

¹² Bijvoorbeeld de International Standards on Auditing vastgesteld door de IAASB.

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten

46. Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant te evalueren of dergelijke aanvullende informatie op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden. Indien dergelijke aanvullende informatie niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden, dient de accountant het management te verzoeken om de wijze waarop de niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Indien het management weigert om dit te doen, dient de accountant in zijn controleverklaring uiteen te zetten dat dergelijke aanvullende informatie niet werd gecontroleerd.
47. Aanvullende informatie die niet is vereist onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving maar desalniettemin een integraal deel uitmaakt van de financiële overzichten omdat het niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden onderscheiden omwille van de aard daarvan en de wijze waarop dit werd gepresenteerd, dient door het oordeel van de accountant te worden omvat.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit

(Zie: Alinea 12)

- A1. Het management neemt een aantal standpunten in over de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.
- A2. Standaard 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van administratieve praktijken¹³. Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, is het mogelijk dat de accountant zich bewust wordt van een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding in de door het management ingenomen standpunten. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel op een van materieel belang zijnde wijze verkeerd zijn weergegeven. Indicatoren van een gebrek aan neutraliteit die een effect kunnen hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel op een van materieel belang zijnde wijze verkeerd zijn weergegeven, omvatten de volgende:

¹³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", bijlage 2.

- De selectieve correctie van afwijkingen die gedurende de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van het gerapporteerde resultaat, doch het niet corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde resultaten);
- Mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van het management bij het maken van schattingen.

A3. Standaard 540 behandelt mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management bij het maken van schattingen¹⁴. Indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management vormen geen afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen evenwel een effect hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt

(Zie: Alinea 13(e))

A4. Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden, de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit presenteren. In dergelijke omstandigheden evalueert de accountant of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de invloed van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie: Alinea 15)

A5. Zoals uiteengezet in Standaard 200, vereist het opstellen door het management van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance, het opnemen van een adequate beschrijving in de financiële overzichten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving¹⁵. Deze beschrijving is belangrijk omdat het de gebruikers van de financiële overzichten informeert over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.

¹⁴ Standaard 540, "De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop", alinea 21.

¹⁵ Standaard 200, alinea's A2-A3.

- A6. Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend indien de financiële overzichten voldoen aan alle door dat stelsel gestelde eisen die van toepassing zijn gedurende de periode die door de financiële overzichten wordt omvat.
- A7. Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld “de financiële overzichten zijn hoofdzakelijk in overeenstemming met International Financial Reporting Standards”) is geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

Referentie aan meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

- A8. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat financiële overzichten weergeven dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel en International Financial Reporting Standards). Dit kan mogelijk zijn omdat van het management wordt vereist, of omdat het management ervoor gekozen heeft, om de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met de beide stelsels, in welk geval beide stelsels van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Een dergelijke beschrijving is alleen passend indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels afzonderlijk. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het noodzakelijk dat de financiële overzichten tegelijkertijd in overeenstemming zijn met de beide stelsels en zonder dat reconciliatieoverzichten nodig zijn. In de praktijk is het gelijktijdig in overeenstemming zijn onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bv. International Financial Reporting Standards) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen, dan wel alle barrières inzake het in overeenstemming zijn daarmee heeft weggenomen.
- A9. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met één stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of een bijkomend overzicht bevatten van de reconciliatie van de resultaten met die resultaten die zouden worden getoond onder een ander stelsel, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op een wijze die door dat andere stelsel wordt geëist.
- A10. De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en bijkomend in de toelichtingen op de financiële overzichten de mate beschrijven waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bv. financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationaal stelsel die tevens de mate beschrijven waarin zij in overeenstemming zijn met International Financial Reporting Standards). Zo'n beschrijving betreft aanvullende financiële informatie en wordt, zoals uiteengezet in alinea 47, beschouwd als een integraal onderdeel van de financiële overzichten, en is dientengevolge omvat door het oordeel van de accountant.

Vorm van het oordeel

(Zie: Alinea 18 - 19)

- A11. Er kunnen gevallen zijn dat de financiële overzichten, hoewel opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave bereiken. Waar dit het geval is, kan het mogelijk zijn voor het management om aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen bovenop hetgeen op specifieke wijze als eis is gesteld door het stelsel, dan wel om in uiterst zeldzame omstandigheden af te wijken van een door het stelsel gestelde eis teneinde getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.
- A12. Het zal uiterst zeldzaam zijn voor de accountant om financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, als misleidend te beschouwen indien, overeenkomstig Standaard 210, de accountant vaststelde dat het stelsel aanvaardbaar is¹⁶.

Controleverklaring

(Zie: Alinea 20)

- A13. Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen uitgebracht in *hard copy* formaat als verklaringen die op elektronische wijze tot stand zijn gekomen.
- A14. De bijlage omvat voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten, waarin de elementen die in de alinea's 21-42 zijn uiteengezet, zijn opgenomen.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel (Zie: Alinea 21)

- A15. Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke accountant is, bijvoorbeeld, "Controleverklaring van een onafhankelijke accountant", bevestigt dat de accountant alle relevante ethische voorschriften heeft nageleefd met betrekking tot onafhankelijkheid {noot: Dit betreffen de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid voor respectievelijk de openbaar-, de intern- en de overheidsaccountant.}, en daardoor wordt de controleverklaring van de onafhankelijke accountant onderscheiden van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

¹⁶ Standaard 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6(a).

Geadresseerde (Zie: Alinea 22)

A16. Wet- of regelgeving specificeert vaak aan wie de controleverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan degenen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak hetzij aan de aandeelhouders of aan degenen belast met governance van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Inleidende paragraaf (Zie: Alinea 23)

A17. In de inleidende paragraaf wordt bijvoorbeeld vermeld dat de accountant de daarbij horende financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermelding van de titel van elk financieel overzicht dat de volledige set van financiële overzichten uitmaakt zoals vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waarbij de datum of periode wordt gespecificeerd die door elk financieel overzicht wordt omvat] en een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

A18. In het geval de accountant zich bewust is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten opgenomen zullen worden in een document, zoals een jaarrapport, dat andere informatie bevat kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, om de nummers van de pagina's te vermelden waarin de gecontroleerde financiële overzichten gepresenteerd zijn. Dit vormt een hulpmiddel voor de gebruikers om de financiële overzichten te onderkennen waaraan de controleverklaring gerelateerd is.

A19. Het oordeel van de accountant omvat de volledige set van financiële overzichten zoals gedefinieerd door het stelsel inzake financiële verslaggeving. In het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden bijvoorbeeld, omvatten de financiële overzichten: een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatie-overzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, alsmede een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden zou aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als zijnde een integraal onderdeel van de financiële overzichten.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten (Zie: Alinea 26)

A20. Standaard 200 zet het uitgangspunt uiteen met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden¹⁷. Het management en, waar passend, degenen belast met governance aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële

¹⁷ Standaard 200, alinea 13(j).

verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave waar dit relevant is. Het management aanvaardt tevens verantwoordelijkheid voor een zodanige interne beheersing als het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten mogelijk te maken. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een referentie aan beide verantwoordelijkheden, aangezien dit een hulpmiddel vormt om aan de gebruikers het uitgangspunt uiteen te zetten op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

- A21. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management in alinea 26 uit te breiden teneinde de aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van het specifieke rechtsgebied of gegeven de aard van de entiteit.
- A22. Alinea 26 is consistent met de vorm waarin de verantwoordelijkheden zijn overeengekomen in de opdrachtbevestiging of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, zoals vereist op grond van Standaard 210¹⁸. Standaard 210 verschaft enige flexibiliteit door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, voor zover van toepassing, degenen belast met governance, in relatie tot financiële rapportering voorschrijft, de accountant kan bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden omvat die, naar het oordeel van de accountant, equivalent zijn qua uitkomst met die verantwoordelijkheden die zijn uiteengezet in Standaard 210. Voor dergelijke equivalent zijnde verantwoordelijkheden is het mogelijk dat de accountant gebruik maakt van de bewoordingen van de wet- of regelgeving om deze in de opdrachtbevestiging of in een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, te beschrijven. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat deze bewoordingen tevens worden gebruikt in de controleverklaring teneinde de verantwoordelijkheden van het management zoals vereist op grond van alinea 26, te beschrijven. In andere omstandigheden, met inbegrip van die omstandigheden waar de accountant besluit om de bewoordingen uit wet- of regelgeving zoals opgenomen in de opdrachtbevestiging niet te gebruiken, worden de bewoordingen van alinea 26 gebruikt.
- A23. In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management beschrijft op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integraal onderdeel van de interne beheersing (zoals gedefinieerd in Standaard 315¹⁹) uitmaken, refereren de beschrijvingen in Standaard 210 en in alinea 26 niet in het bijzonder daaraan.

¹⁸ Standaard 210, alinea's 6(b)(i)-(ii).

¹⁹ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 4(c).

Verantwoordelijkheid van de accountant

- A24. De controleverklaring stelt dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen op basis van de controle, met als doel dit te laten contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.
- A25. De referentie aan de gehanteerde standaarden maakt aan de gebruikers van de controleverklaring bekend dat de controle werd uitgevoerd overeenkomstig erkende standaarden.
- A26. Overeenkomstig Standaard 200 onthoudt de accountant zich van het vermelden in zijn verklaring dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van Standaard 200 en met alle andere voor de controle relevante Standaarden²⁰.

Oordeel van de accountant

Bewoordingen van het oordeel van de accountant voorgeschreven door wet- of regelgeving

- A27. Standaard 210 zet uiteen dat, in bepaalde gevallen, wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de bewoordingen van de controleverklaring (die in het bijzonder het oordeel van de accountant omvatten) voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden. In deze omstandigheden is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant evalueert:
- De vraag of de gebruikers de mate van zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten wordt verkregen, verkeerd zouden kunnen interpreteren en, indien dit het geval is;
 - De vraag of aanvullende uitleg in de controleverklaring een mogelijk verkeerd begrip kan mitigeren.

Indien de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring een mogelijk verkeerd begrip niet kan mitigeren, is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij vereist zou zijn op grond van wet- of regelgeving dit toch te doen. Overeenkomstig Standaard 210 voldoet een controle, uitgevoerd overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving, niet aan de Standaarden. Dientengevolge neemt de accountant geen enkele referentie in de controleverklaring op aan het feit dat de controle werd uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden²¹.

²⁰ Standaard 200, alinea 20.

²¹ Standaard 210, alinea 21.

"Geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten" of "geeft een getrouw beeld"

A28. Of de zinsnede "geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten", dan wel de zinsnede "geeft een getrouw beeld" in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de controle van financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door de algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. In het geval wet- of regelgeving als eis stelt dat van andere bewoordingen gebruik wordt gemaakt, heeft dit geen effect op hetgeen van de accountant op grond van alinea 14 van deze Standaard wordt vereist om de getrouwe weergave van financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, te evalueren.

Beschrijving van informatie die de financiële overzichten presenteren

A29. In het geval van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, stelt het oordeel van de accountant dat de financiële overzichten een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de informatie waarvoor is voorzien dat deze door de financiële overzichten wordt gepresenteerd, bijvoorbeeld, in het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden, de financiële positie van de entiteit op het einde van de verslagperiode en de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit voor de periode die op dat moment is afgesloten.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit een effect kan hebben op het oordeel van de accountant

A30. Het aanduiden in het oordeel van de accountant van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is bedoeld om aan de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de accountant tot uitdrukking wordt gebracht; dit is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van alinea 14 in te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt aangeduid in termen als:

"... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards" of

"... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ..."

A31. In het geval het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede wettelijke of regelgevende voorschriften omvat, wordt het stelsel aangegeven in termen als: "... in overeenstemming met International Financial Reporting

Standards en de door de vennootschapswet van Rechtsgebied X gestelde eisen". Standaard 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde eisen²².

- A32. Zoals aangegeven in alinea A8, is het mogelijk dat de financiële overzichten opgesteld zijn in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide toepasselijke stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Dientengevolge wordt elk stelsel apart in overweging genomen bij het vormen van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten, en het oordeel van de accountant verwijst in overeenstemming met de alinea's 35-36 naar de beide stelsels als volgt:
- a. Indien de financiële overzichten overeenstemmen met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dit is, dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel) en een oordeel dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld International Financial Reporting Standards). Deze oordelen kunnen op aparte wijze of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijvoorbeeld de financiële overzichten geven een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met International Financial Reporting Standards);
 - b. Indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet in overeenstemming zijn met het andere stelsel, kan een goedkeurend oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijvoorbeeld het nationale stelsel), doch een aangepast oordeel worden gegeven met betrekking tot het andere stelsel (bijvoorbeeld International Financial Reporting Standards) overeenkomstig Standaard 705.
- A33. Zoals aangegeven in alinea A10, kunnen de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en aanvullend toelichting verschaffen over de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Zoals uiteengezet in alinea A46 is dergelijke aanvullende informatie omvat door het oordeel van de accountant aangezien het niet op duidelijk wijze kan worden onderscheiden van de financiële overzichten:

²² Standaard 210, alinea 18.

- a. Indien de toelichting met betrekking tot het in overeenstemming zijn met het andere stelsel misleidend is, wordt een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht overeenkomstig Standaard 705;
- b. Indien de toelichting niet misleidend is, doch de accountant van oordeel is dat dit van een dusdanig belang is dat het fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers inzake de financiële overzichten, wordt een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toegevoegd overeenkomstig Standaard 706, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de toelichting.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie: Alinea 38-39)

- A34. In bepaalde rechtsgebieden kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren betreffende overige aangelegenheden die aanvullend zijn op de verantwoordelijkheid van de accountant onder de Standaarden om te rapporteren over de financiële overzichten. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant kan worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij onder zijn aandacht komen in de loop van de controle van de financiële overzichten. Ook is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd om te rapporteren betreffende aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals het adequaat zijn van administratie en vastleggingen. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied geven vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.
- A35. In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant rapporteert betreffende deze overige verantwoordelijkheden in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover rapporteert in een afzonderlijke rapportage.
- A36. Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een aparte sectie van de controleverklaring teneinde op duidelijke wijze het onderscheid te maken tussen deze verantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheid voor de accountant onder de Standaarden om betreffende de financiële overzichten te rapporteren. In het geval dit relevant is, kan deze sectie (een) subtitel(s) bevatten die de inhoud van de paragraaf (paragrafen) over de overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijft (beschrijven).
- A36A. *Op grond van de wettelijke verplichting ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder f BW dient de accountant in de accountantsverklaring een oordeel te geven over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2: 391 lid 4 BW.*

Ondertekening door de accountant (Zie: Alinea 40)

A37. De ondertekening door de accountant is hetzij in naam van de accountantspraktijk, hetzij in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, in voorkomend geval voor het specifieke rechtsgebied. In aanvulling op de ondertekening door de accountant, kan het in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in de controleverklaring zijn professionele accountancy-titel te vermelden dan wel het feit te vermelden dat de accountant of het kantoor, in voorkomend geval, erkend werd door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

Datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 41)

A38. De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de accountant de invloed van gebeurtenissen en transacties in overweging heeft genomen waarvan hij zich bewust werd en die hebben plaatsgevonden tot op die datum. De verantwoordelijkheid van de accountant voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in Standaard 560²³.

A39. Omdat het oordeel van de accountant wordt verstrekt over de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid vallen van het management, is de accountant niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen totdat informatie is verkregen die aantoont dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.

A40. In sommige rechtsgebieden identificeert de wet- of regelgeving de individuen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring voor het dateren van de verklaring betreffende de financiële overzichten aantoont. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures in overweging genomen die de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governancestructuren gericht op het identificeren van de individuen en het orgaan met de bevoegdheid om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen duidt de wet- of regelgeving het punt aan in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten waarop de controle verwacht wordt te zijn afgerond.

²³ Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode", alinea's 10-17.

- A41. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze bekend worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van de Standaarden is de eerdere datum waarop degenen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Door wet- of regelgeving voorgeschreven controleverklaring (Zie: Alinea 43)

- A42. Standaard 200 zet uiteen dat van de accountant mogelijk vereist wordt om de door wet- of regelgever gestelde eisen na te leven, in aanvulling op de Standaarden²⁴. Wanneer dit het geval is, kan de accountant verplicht zijn om een lay-out of bewoordingen in de controleverklaring te gebruiken die verschilt van hetgeen in deze Standaard wordt beschreven. Zoals uiteengezet in alinea 4, bevordert consistentie in de controleverklaring, in het geval de controle werd uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden, de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker herkenbaar maken van die controles die werden uitgevoerd in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden. In het geval de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde eisen en de Standaarden alleen betrekking hebben op de in de controleverklaring gebruikte vorm en de bewoordingen, en ten minste elk van de in alinea 43(a)-(i) onderkende elementen in de controleverklaring zijn opgenomen, is het mogelijk dat de controleverklaring naar de Standaarden verwijst. Dienovereenkomstig wordt in dergelijke omstandigheden verwacht dat de accountant de vereisten van de Standaarden heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de controleverklaring gebruikte lay-out en bewoordingen worden gespecificeerd door de rapportage eisen gesteld door de wet- of regelgeving. In het geval de specifieke eisen gesteld in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met de Standaarden, vormt het aannemen van de in deze Standaard gebruikte lay-out of bewoordingen een hulpmiddel voor de gebruikers van de controleverklaring om gemakkelijker de controleverklaring te herkennen als een verklaring betreffende een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd. (Standaard 210 behandelt omstandigheden waarin wet- of regelgeving de lay-out of bewoording van de controleverklaring voorschrijft in termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden.)

²⁴ Standaard 200, alinea A55.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel andere controlestandaarden als de NV COS (Zie: Alinea 44)

- A43. De accountant kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle werd uitgevoerd *overeenkomstig zowel de NV COS als de andere controlestandaarden* in het geval dat de accountant, in aanvulling op het in overeenstemming zijn met de relevante andere controlestandaarden, elke Standaard die relevant is voor de controle naleeft²⁵.
- A44. Een referentie aan *zowel NV COS als aan de andere controlestandaarden* is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in *de NV COS en die in de andere controlestandaarden*, dat de accountant ertoe zou brengen om een verschillend oordeel te vormen of om een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden die, in de bijzondere omstandigheden, door de NV COS vereist is, niet op te nemen. Zo verhinderen bijvoorbeeld bepaalde andere controlestandaarden de accountant om een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen om de nadruk te leggen op een probleem inzake continuïteit, daar waar Standaard 570 van de accountant vereist om een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in dergelijke omstandigheden toe te voegen²⁶. In een dergelijk geval refereert de controleverklaring alleen aan de controlestandaarden (*hetzij de NV COS, hetzij de andere controlestandaarden*) overeenkomstig welke de controleverklaring werd opgesteld.

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten

(Zie: Alinea 46 - 47)

- A45. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat van de entiteit door wet- of regelgeving of standaarden wordt vereist om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren, of de entiteit kan vrijwillig kiezen om deze informatie te presenteren, die niet is vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Zo zou het bijvoorbeeld mogelijk zijn dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd teneinde het begrip van de gebruikers in verband met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te vergroten, dan wel om verdere uitleg te verschaffen van specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in hetzij aanvullende schema's, hetzij als aanvullende toelichtingen.
- A46. Het oordeel van de accountant omvat aanvullende informatie die niet op duidelijke wijze kan worden onderscheiden van de financiële overzichten om redenen van de aard daarvan en van de wijze waarop dit wordt gepresenteerd. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn in als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg omvatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Het oordeel van de accountant

²⁵ Standaard 200, alinea A56.

²⁶ Standaard 570, "Continuïteit", alinea 19.

zou tevens toelichtingen of aanvullende schema's omvatten waarvoor kruiselingse verwijzingen bestaan naar en van de financiële overzichten.

- A47. In de inleidende paragraaf van de controleverklaring hoeft niet in het bijzonder te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de accountant is omvat in het geval de in de inleidende paragraaf opgenomen referentie naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die de financiële overzichten vormen, voldoende is.
- A48. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet als eis stellen dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en dat het management beslist om niet aan de accountant te vragen om de aanvullende informatie in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten op te nemen.
- A49. De evaluatie door de accountant van de vraag of de niet-gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant dat hierop betrekking heeft, bevat bijvoorbeeld, het geval dat informatie wordt gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie, en of het op duidelijke wijze is aangegeven als "niet-gecontroleerd".
- A50. Het management zou de presentatie van de niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant kunnen wijzigen, bijvoorbeeld, door:
- Het verwijderen van de kruiselingse verwijzingen tussen de financiële overzichten en de niet-gecontroleerde schema's of niet-gecontroleerde toelichtingen, zodat de scheidingslijn tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
 - Het plaatsen van de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten of, indien dat in de omstandigheden niet mogelijk is, ten minste het bijebrengen van de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen behorende tot de financiële overzichten, en het op duidelijke wijze aangeven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die worden vermengd met de gecontroleerde toelichtingen, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.
- A51. Het feit dat aanvullende informatie niet-gecontroleerd is, ontheft de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om die informatie te lezen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde financiële overzichten te onderkennen. De verantwoordelijkheden

van de accountant met betrekking tot niet-gecontroleerde aanvullende informatie zijn consistent met die verantwoordelijkheden die zijn beschreven in Standaard 720²⁷.

²⁷ Standaard 720, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen".

Bijlage: Illustraties van controleverklaringen over financiële overzichten

(Zie: Alinea A14A)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1
Soorten van aangepaste oordelen	2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 28
Omstandigheden waarbij een aanpassing van het oordeel van de accountant noodzakelijk is	6
Het bepalen van het soort van aanpassing van het oordeel van de accountant	7 - 15
Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast	16 - 27
Communicatie met degenen belast met governance	28
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A25
Soorten van aangepaste oordelen	A1
Aard van afwijkingen van materieel belang	A2 - A7
Aard van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	A8 - A12
Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard	A13 - A15
Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding	A16
Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel wordt aangepast	A17 - A24
Communicatie met degenen belast met governance	A25

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een passende verklaring af te geven in omstandigheden wanneer de accountant, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig Standaard 700¹, concludeert dat een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten noodzakelijk is.

Soorten van aangepaste oordelen

2. Deze Standaard stelt drie soorten van aangepaste oordelen vast, te weten: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welk soort van aangepast oordeel passend is, hangt af van:
 - a. De aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing, te weten, of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten dan wel, in het geval van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, een afwijking van materieel belang kunnen bevatten; en
 - b. Het oordeel van de accountant over de diepgaande invloed van de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de financiële overzichten. (Zie: Alinea A1)

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ².

Doelstelling

4. De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten, dat noodzakelijk is wanneer:
 - a. De accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of

¹ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten."

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009".

- b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Definities

- 5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Met een diepgaande invloed* – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt voor het beschrijven van de gevolgen voor de financiële overzichten van afwijkingen of van de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van eventuele afwijkingen die niet zijn ontdekt als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder gevolgen voor de financiële overzichten met een diepgaande invloed vallen die gevolgen die, naar het oordeel van de accountant:
 - (i) Zich niet beperken tot specifieke onderdelen, rekeningen of items van de financiële overzichten;
 - (ii) Indien ze zich daartoe wel beperken, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
 - (iii) Met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
 - b. *Aangepast oordeel* – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

Vereisten

Omstandigheden waarbij een aanpassing van het oordeel van de accountant noodzakelijk is

- 6. De accountant dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
 - a. De accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of (Zie: Alinea A2-A7)
 - b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A8-A12)

Het bepalen van het soort van aanpassing van het oordeel van de accountant

Oordeel met beperking

7. De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
 - a. De accountant, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar niet van diepgaande invloed zijn; of
 - b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren, maar de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed.

Afkeurend oordeel

8. De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen indien de accountant, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede een diepgaande invloed daarop hebben.

Oordeelonthouding

9. De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren en de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als van diepgaande invloed.
10. De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden meespelen, de accountant concludeert dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect op de financiële overzichten.

Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ten gevolge van een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

11. Indien de accountant na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking heeft opgelegd aan de reikwijdte van de controle waarvan de accountant het waarschijnlijk acht dat deze zal resulteren in de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de accountant het management te verzoeken de beperking op te heffen.
12. Indien het management de beperking zoals genoemd in alinea 11 weigert op te heffen, dient de accountant de aangelegenheid te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit³, alsmede te bepalen of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
13. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
 - a. Indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed, dient de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
 - b. Indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten, indien aanwezig, zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn, waardoor een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie te communiceren, dient de accountant:
 - (i) De controleopdracht terug te geven, indien dit praktisch uitvoerbaar en onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of (Zie: Alinea A13-A14)
 - (ii) Een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, indien het teruggeven van de controleopdracht niet praktisch uitvoerbaar of niet mogelijk is alvorens de controleverklaring te verstrekken.
14. Indien de accountant de controleopdracht teruggeeft, zoals beschreven in alinea 13(b)(i), dient de accountant, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden betreffende tijdens de controle

³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

onderkende afwijkingen die geleid zouden hebben tot een aanpassing van het oordeel aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A15)

Andere overwegingen betreffende een afkeurend oordeel of oordeelonthouding

15. Indien de accountant het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over één enkel financieel overzicht of over één of meerdere specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring⁴ in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel. (Zie: Alinea A16)

Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel is aangepast

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing

16. Wanneer de accountant het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient de accountant in aanvulling op de specifieke elementen die vereist worden door Standaard 700, tevens een paragraaf in de controleverklaring op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid. De accountant dient deze paragraaf direct vóór de oordeelsparagraaf in de controleverklaring te plaatsen en de titel “Onderbouwing van het oordeel met beperking”, “Onderbouwing van het afkeurend oordeel”, of “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, in voorkomend geval te hanteren. (Zie: Alinea A17)
17. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel een beschrijving en een kwantificering op te nemen van de financiële gevolgen van de afwijking, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de accountant dit te vermelden in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel. (Zie: Alinea A18)
18. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op beschrijvende toelichtingen, dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing

⁴ Standaard 805, “Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht”, behandelt omstandigheden waarbij de accountant de opdracht heeft gekregen een separaat oordeel over één of meerdere elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

voor de aanpassing van het oordeel een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.

19. Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op het niet toelichten van informatie waarvan vereist is dat deze wel toegelicht wordt, dient de accountant:
 - a. Het niet-toelichten te bespreken met degenen belast met governance;
 - b. De aard van de weggelaten informatie te beschrijven in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel; en
 - c. Tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving, de weggelaten toelichtingen op te nemen, onder de voorwaarde dat het praktisch uitvoerbaar is dit te doen en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de weggelaten informatie. (Zie: Alinea A19)
20. Indien de aanpassing het resultaat is van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de redenen voor dit niet in staat zijn op te nemen in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel.
21. Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel of oordeelonthouding over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht, dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden, waarvan de accountant zich bewust is, die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie: Alinea A20)

Oordeelsparagraaf

22. Wanneer de accountant het controleoordeel aanpast, dient de accountant in voorkomend geval de titel "Oordeel met beperking", "Afkeurend oordeel", of "Oordeelonthouding" te hanteren voor de oordeelsparagraaf. (Zie: Alinea A21, A23-A24)
23. Wanneer de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, dient de accountant in de oordeelsparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf "Onderbouwing voor het oordeel met beperking":
 - a. De financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde

stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of

- b. De financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

Indien de aanpassing het gevolg is van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de overeenkomstige zinsnede "uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid(heden)..." te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie: Alinea 22)

- 24. Wanneer de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de accountant in de oordeelsparagraaf te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid(heden) die worden beschreven in de paragraaf "Onderbouwing voor het afkeurend oordeel":
 - a. De financiële overzichten niet op getrouwe wijze worden weergegeven (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of
 - b. De financiële overzichten niet zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving wanneer de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

- 25. Wanneer de accountant een oordeelonthouding formuleert als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant in de oordeelsparagraaf te vermelden dat:
 - a. Vanwege het belang van de in de paragraaf "Onderbouwing voor de oordeelonthouding" beschreven aangelegenheid(heden), de accountant niet in staat is geweest voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel te kunnen baseren; en dat, derhalve,
 - b. De accountant geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt

26. Wanneer de accountant een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de accountant de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant te wijzigen teneinde te vermelden dat de accountant van mening is dat de controle-informatie die de accountant heeft verkregen voldoende en geschikt is om daarop het aangepaste controleoordeel van de accountant te baseren.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant wanneer de accountant een oordeelonthouding formuleert

27. Wanneer de accountant een oordeelonthouding formuleert als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de inleidende paragraaf van de controleverklaring te wijzigen teneinde te vermelden dat de accountant de opdracht had gekregen de financiële overzichten te controleren. De accountant dient tevens de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant te wijzigen, evenals de beschrijving van de reikwijdte van de controle teneinde alleen het volgende te vermelden: "Het is onze verantwoordelijkheid om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, gebaseerd op het uitvoeren van de controle overeenkomstig Internationale de Standaarden. Echter vanwege de in de paragraaf "Onderbouwing voor de oordeelonthouding" beschreven aangelegenheid(heden) waren wij niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel over de financiële overzichten te baseren."

Communicatie met degenen belast met governance

28. Wanneer de accountant verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient de accountant met degenen belast met governance de omstandigheden te communiceren die geleid hebben tot de verwachte aanpassing alsmede de voorgestelde bewoordingen van de aanpassing. (Zie: Alinea A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Soorten van aangepaste oordelen

(Zie: Alinea 2)

- A1. Onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de accountant toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing, alsmede de mate waarin de effecten of mogelijke effecten voor de financiële overzichten van diepgaande invloed zijn, invloed heeft op het soort oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Aard van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing	De oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten	
	Van materieel belang maar niet van diepgaande invloed	Van materieel belang en van diepgaande invloed
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Aard van afwijkingen van materieel belang

(Zie: Alinea 6(a))

- A2. Standaard 700 vereist van de accountant, teneinde een oordeel te vormen over de financiële overzichten, om te concluderen of een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten⁵. Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie van de accountant van eventuele on gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 450⁶.
- A3. Standaard 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het bedrag, de classificatie, presentatie of toelichting van een gerapporteerd item uit de financiële overzichten en het bedrag, de classificatie, presentatie of toelichting die voor het item vereist is teneinde het item in overeenstemming te laten zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan derhalve ontstaan met betrekking tot:
- a. De geschiktheid van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - b. De toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving; of

⁵ Standaard 700, alinea 11.

⁶ Standaard 450, "Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen", alinea 4(a).

- c. De geschiktheid of het adequaat zijn van in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Geschiktheid van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

- A4. Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang van de financiële overzichten ontstaan wanneer:
 - a. De gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - b. De financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven dat een getrouwe weergave wordt bereikt.

- A5. Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor het opnemen en toelichten van veranderingen in grondslagen voor financiële verslaggeving. In het geval dat de entiteit haar keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving gewijzigd heeft, kan mogelijkwerwijs een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan indien de entiteit niet voldaan heeft aan deze vereisten.

Toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

- A6. Met betrekking tot de toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:
 - a. Wanneer het management de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet op consistente wijze met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet op consistente wijze heeft toegepast tussen verslagperiodes dan wel op gelijksoortige transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
 - b. Als gevolg van de toepassingsmethode voor de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

Geschiktheid of adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten

- A7. Met betrekking tot de geschiktheid of het adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan wanneer:
- a. De financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die vereist zijn op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b. De toelichtingen in de financiële overzichten niet worden weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - c. De financiële overzichten niet de toelichtingen verschaffen die nodig zijn om getrouwe weergave te bereiken.

Aard van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

(Zie: Alinea 6(b))

- A8. Het niet in staat zijn van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (wat ook wordt aangeduid als een beperking in de reikwijdte van de controle) kan ontstaan door:
- a. Omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
 - b. Omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant; of
 - c. Beperkingen opgelegd door het management.
- A9. Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte van een controle indien de accountant in staat is door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Indien dit niet mogelijk is zijn de vereisten van alinea 7(b) en 10 in voorkomend geval van toepassing. Beperkingen opgelegd door het management kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor de inschatting van de accountant van frauderisico's en het overwegen van de continuering van de controleopdracht.
- A10. Voorbeelden van omstandigheden die buiten de invloedssfeer van de entiteit vallen omvatten situaties waarin:
- De administratie van de entiteit vernietigd is;

- De administratie van een significant groepsonderdeel voor onbepaalde tijd door overheidsautoriteiten in beslag is genomen.
- A11. Voorbeelden van omstandigheden met betrekking tot de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant omvatten situaties waarin:
- De entiteit verplicht is de vermogensmutatiemethode te gebruiken voor een verbonden entiteit, en de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de financiële informatie van de laatstgenoemde entiteit om te kunnen evalueren of de vermogensmutatiemethode op passende wijze is toegepast;
 - De timing van de benoeming als accountant zodanig is dat de accountant niet in staat is om de voorraadopname te observeren;
 - De accountant vaststelt dat het uitvoeren van alleen gegevensgerichte werkzaamheden niet voldoende is, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.
- A12. Voorbeelden van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle omvatten situaties waarin:
- Het management de accountant weerhoudt om de voorraadopname te observeren;
 - Het management de accountant weerhoudt van het verzoeken om externe confirmatie van specifieke rekeningsaldi.

Gevolgen van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

(Zie: Alinea 13(b) - 14)

- A13. De uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van de mate van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Indien de accountant de controle grotendeels heeft voltooid, kan de accountant ervoor kiezen om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de uitvoering toe te lichten in de paragraaf "Onderbouwing voor de oordeelonthouding" alvorens de opdracht terug te geven.

- A14. In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven indien van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een accountant die is benoemd om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn voor rechtsgebieden waar de accountant is benoemd om de financiële overzichten die een specifieke periode omvatten te controleren, of die is benoemd voor een specifieke periode en het verboden is om de controleopdracht terug te geven voordat hetzij de controle van deze financiële overzichten is voltooid dan wel voor het einde van die periode. De accountant kan het tevens noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen⁷.
- A15. Wanneer de accountant concludeert dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan er een professionele of een door wet- of regelgeving gestelde eis bestaan voor de accountant om aangelegenheden die betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht te communiceren aan regelgevers of toezichhouders of de houders van kapitaalbelangen in de entiteit.

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding

(Zie: Alinea 15)

- A16. Hierna volgen voorbeelden van rapportage omstandigheden die niet in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant:
- Het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld onder een gegeven stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten onder een ander stelsel inzake financiële verslaggeving⁸;
 - Het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding betreffende de operationele resultaten, alsmede voor zover relevant de kasstromen, alsmede van een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (zie Standaard 510)⁹. In dit geval heeft de accountant geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

⁷ Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea A5.

⁸ Zie: Alinea A32 van Standaard 700 voor een beschrijving van deze omstandigheid.

⁹ Standaard 510, "Initiële controleopdrachten - Beginsaldi", alinea 10.

Vorm en inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel wordt aangepast

Paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing (Zie: Alinea 16-17, 19(b), 21)

- A17. Consistentie in de controleverklaring vormt een hulpmiddel om het begrip van gebruikers te bevorderen en om ongebruikelijke omstandigheden te identificeren wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de bewoordingen van een aangepast oordeel, alsmede in de beschrijving van de onderbouwing voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als de inhoud van de controleverklaring gewenst.
- A18. Een voorbeeld van de financiële effecten van afwijkingen van materieel belang die de accountant kan beschrijven in de paragraaf “Onderbouwing voor de aanpassing” in de controleverklaring, is de kwantificering van de effecten voor de belasting over de winst, de winst vóór belasting, de nettowinst en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden weergegeven.
- A19. Het toelichten van de achterwege gelaten informatie in de paragraaf “Onderbouwing voor de aanpassing” is niet praktisch uitvoerbaar indien:
- De toelichtingen niet door het management zijn opgesteld, of de toelichtingen om een andere reden niet direct beschikbaar zijn voor de accountant; of
 - Naar het oordeel van de accountant de toelichtingen in verhouding tot de controleverklaring veel te omvangrijk zouden zijn.
- A20. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die een bepaalde in de paragraaf “Onderbouwing voor de beperking” beschreven aangelegenheid betreft, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van overige onderkende aangelegenheden die anders een aanpassing van het oordeel van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke overige aangelegenheden waarvan de accountant zich bewust is, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Oordeelsparagraaf (Zie: Alinea 22-23)

- A21. Het opnemen van deze paragraaftitel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de accountant aangepast is en geeft het soort van de aanpassing aan.
- A22. In het geval de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt zou het niet passend zijn om bewoordingen in de oordeelsparagraaf te gebruiken zoals “met de hieraan voorafgaande uitleg” of “afhankelijk van” aangezien deze onvoldoende duidelijk of krachtig zijn.

Voorbeelden van controleverklaringen

- A23. De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel, omdat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten.
- A24. Voorbeeld 3 in de bijlage omvat een controleverklaring met een oordeel met beperking, omdat de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 omvat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één bepaald element van de financiële overzichten. Voorbeeld 5 omvat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over meerdere elementen van de financiële overzichten. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke effecten van deze onmogelijkheid op de financiële overzichten zowel van materieel belang alsmede van diepgaande invloed.

Communicatie met degenen belast met governance

(Zie: Alinea 28)

- A25. Het communiceren met degenen belast met governance over de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de accountant en van de voorgestelde bewoordingen van de aanpassing maakt het mogelijk:
- a. Voor de accountant om degenen belast met governance in te lichten over de bedoelde aanpassing(en) en de redenen van (of de omstandigheden) die leiden tot de aanpassing(en);
 - b. Voor de accountant om te trachten overeenstemming te bereiken met degenen belast met governance inzake de feiten van de aanleggenheid(heden) die aanleiding geven tot de verwachte aanpassing(en), dan wel om aangeleggenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat als zodanig te confirmeren; en
 - c. Voor degenen belast met governance om, daar waar dit passend is, de gelegenheid te hebben om aan de accountant verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangeleggenheid(heden) die aanleiding geven tot de verwachte aanpassing(en).

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast

(Zie: Alinea A23-A24)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 9
Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring	6 - 7
Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	8
Communicatie met degenen belast met governance	9
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A12
Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring	A1 - A4
Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring	A5 - A11
Communicatie met degenen belast met governance	A12
<i>Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden bevatten</i>	
<i>Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt aanvullende communicatie in de controleverklaring wanneer de accountant het noodzakelijk acht om:
 - a. De aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid of aangelegenheden die worden weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, die van zodanig belang zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
 - b. De aandacht van gebruikers te vestigen op enige aangelegenheid of aangelegenheden anders dan die welke weergegeven of toegelicht zijn in de financiële overzichten, die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

2. In bijlagen 1 en 2 worden de Standaarden aangeduid die specifieke vereisten bevatten voor de accountant om paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden of paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen. In die omstandigheden zijn de vereisten in deze Standaard met betrekking tot de vorm en de plaats van dergelijke paragrafen van toepassing.

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*¹.

Doelstelling

4. De doelstelling van de accountant is, nadat hij zich een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, wanneer het naar het oordeel van de accountant noodzakelijk is om als een vorm van duidelijke aanvullende communicatie in de controleverklaring, de aandacht van gebruikers te vestigen op:

¹ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- a. Een aangelegenheid die, hoewel deze op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
- b. In voorkomend geval, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Definities

5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden* – Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten;
 - b. *Paragraaf inzake overige aangelegenheden* – Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan degene die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Vereisten

Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring

6. Indien de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dan dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht. (Zie: Alinea A1-A2)
7. Wanneer de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring opneemt, dient de accountant:

- a. Deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen;
- b. De titel "Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden" te gebruiken, of een andere geschikte titel;
- c. In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd en naar de plaats waar relevante toelichtingen in de financiële overzichten kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en
- d. Aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid waarop de nadruk is gelegd. (Zie: Alinea A3-A4)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

8. Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die welke in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dan dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel "Overige aangelegenheid" of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie Overige rapporteringsverantwoordelijkheden. (Zie: Alinea A5-A11)

Communicatie met degenen belast met governance

9. Indien de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient de accountant deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf met degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A12)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring

Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden noodzakelijk kan zijn (Zie: Alinea 6)

- A1. Voorbeelden van omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk kan achten een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen, zijn:

- Een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een buitengewone rechtszaak of van toezichthoudende acties;
- Eerdere toepassing (wanneer dit is toegestaan) van een nieuwe verslaggevingstandaard (bijvoorbeeld een nieuwe International Financial Reporting Standard) die een diepgaande invloed heeft op de financiële overzichten voorafgaand aan de ingangsdatum ervan;
- Een ernstige calamiteit die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.

A2. Een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden vermindert de effectiviteit van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden. Bovendien kan het opnemen van meer informatie in een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dan in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht betekenen dat de aangelegenheid niet op passende wijze is weergegeven of toegelicht; daarom beperkt alinea 6 het gebruik van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden tot aangelegenheden die in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden (Zie: Alinea 7)

- A3. Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden is niet van invloed op het oordeel van de accountant. Een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden is geen vervanging voor:
- a. Het door de accountant tot uitdrukking brengen van een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel, dan wel van het formuleren van een oordeelonthouding, wanneer dit door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht wordt vereist (Zie: Standaard 705)²; of
 - b. Toelichtingen in de financiële overzichten waarvan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als eist stelt dat het management deze zal opstellen,
- A4. De voorbeeldverklaring in bijlage 3 bevat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in een controleverklaring met een oordeel met beperking.

² Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

(Zie: Alinea 8)

Omstandigheden waarin een paragraaf inzake overige aangelegenheden noodzakelijk kan zijn
(Zie: Alinea 8)

Relevant voor het begrip van gebruikers van de controle

- A5. In de zeldzame omstandigheid dat de accountant niet in staat is een opdracht terug te geven, ook al is het mogelijke effect van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle van diepgaande invloed³, dan kan de accountant het noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring teneinde uit te leggen waarom het voor de accountant niet mogelijk is om de opdracht terug te geven.

Relevant voor het begrip van gebruikers van de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring

- A6. Wet- of regelgeving, dan wel de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kan van de accountant vereisen of hem toestaan om dieper in te gaan op aangelegenheden die een verdere uitleg geven van de verantwoordelijkheden van de accountant in de controle van de financiële overzichten of van de daarbij behorende controleverklaring. Waar dit relevant is kunnen een of meer subtitels worden gebruikt die de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden beschrijven.
- A7. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden behandelt niet omstandigheden waarin de accountant overige rapporteringsverantwoordelijkheden heeft die een aanvulling zijn op de verantwoordelijkheden van de accountant op basis van de Standaarden om te rapporteren betreffende de financiële overzichten (zie het onderdeel "Overige rapporteringsverantwoordelijkheden" in Standaard 700)⁴ of omstandigheden waar de accountant gevraagd is aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren, dan wel om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden.

³ Zie: Alinea 13(b)(ii) van Standaard 705 voor een bespreking van deze omstandigheid.

⁴ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten," alinea 38-39.

Het rapporteren over meer dan één set van financiële overzichten

- A8. Een entiteit kan één set van financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden (bijvoorbeeld het nationale stelsel) en een andere set van financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden (bijvoorbeeld International Financial Reporting Standards), en de accountant de opdracht geven te rapporteren betreffende beide sets van financiële overzichten. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de stelsels in de respectieve omstandigheden aanvaardbaar zijn, kan de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opnemen waarin wordt gerefereerd aan het feit dat er nog een set van financiële overzichten is opgesteld door dezelfde entiteit in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden en dat de accountant een verklaring betreffende die financiële overzichten heeft uitgebracht.

Beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring

- A9. Financiële overzichten die zijn opgesteld met een specifiek doel, kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden omdat de beoogde gebruikers hebben bepaald dat dergelijke financiële overzichten voor algemene doeleinden tegemoet komen aan hun behoefte aan financiële informatie. Aangezien de controleverklaring bedoeld is voor specifieke gebruikers, kan de accountant het in die omstandigheden noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin hij aangeeft dat de controleverklaring alleen voor de beoogde gebruikers bedoeld is en niet dient te worden verspreid onder of te worden gebruikt door andere partijen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden

- A10. De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat van een dergelijke overige aangelegenheid niet wordt vereist om in de financiële overzichten te worden weergegeven en toegelicht. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie waarvan het de accountant door wet, regelgeving of andere professionele standaarden, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op geheimhouding van informatie, is verboden deze te verschaffen. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie waarvan wordt vereist dat het management daarin voorziet.
- A11. De plaats van een paragraaf inzake overige aangelegenheden is afhankelijk van de aard van de informatie die dient te worden gecommuniceerd. Wanneer een paragraaf inzake overige aangelegenheden is opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die voor hen relevant is om de controle van de financiële overzichten te begrijpen, dan wordt de paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en na een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden opgenomen. Wanneer een paragraaf inzake overige aangelegenheden is opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die betrekking heeft op overige rapporterings-

verantwoordelijkheden die worden behandeld in de controleverklaring, dan kan de paragraaf worden opgenomen in het onderdeel met subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen”. In andere gevallen kan wanneer het relevant is voor alle verantwoordelijkheden van de accountant of voor het begrip van gebruikers van de controleverklaring, de paragraaf inzake overige aangelegenheden worden opgenomen als aparte sectie na de controleverklaring over de financiële overzichten en de verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen.

Communicatie met degenen belast met governance

(Zie: Alinea 9)

- A12. Dergelijke communicatie stelt degenen belast met governance in staat zich bewust te worden van de aard van eventuele specifieke aangelegenheden waarop de accountant in de controleverklaring de nadruk wil leggen en stelt degenen belast met governance in de gelegenheid om, waar noodzakelijk, nadere opheldering te verkrijgen van de accountant. In het geval dat het opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden met betrekking tot een bepaalde aangelegen- heid in de controleverklaring bij elke opvolgende opdracht terugkomt, kan de accountant bepalen dat het niet noodzakelijk is om de communicatie bij elke opdracht te herhalen.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden bevatten

(Zie: Alinea 2)

Deze bijlage noemt alinea's in andere Standaarden die in werking zijn getreden voor controles van financiële overzichten over verslagperioden eindigend na 15 december 2010 die van de accountant vereisen om onder bepaalde omstandigheden in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen. De lijst kan het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden niet vervangen.

- Standaard 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten" – Alinea 19(b);
- Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode" – Alinea's 12(b) en 16;
- Standaard 570, "Continuïteit" – Alinea 19;
- Standaard 800, "Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden" – Alinea 14.

Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

(Zie: Alinea 2)

Deze bijlage noemt alinea's in andere Standaarden die in werking zijn getreden voor controles van financiële overzichten over verslagperioden eindigend op of na 15 december 2010 die van de accountant vereisen om onder bepaalde omstandigheden paragrafen inzake overige aangelegenheden op te nemen. De lijst komt kan het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden. niet vervangen.

- Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode" – Alinea's 12(b) en 16;
- Standaard 710, "Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten" – Alinea's 13-14, 16-17 en 19;
- Standaard 720, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen" – Alinea 10(a).

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1
De aard van ter vergelijking opgenomen informatie	2 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 19
Controlewerkzaamheden	7 - 9
Het rapporteren over de controle	10 - 19
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A11
Controlewerkzaamheden	A1
Het rapporteren over de controle	A2 - A11

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie in een controle van financiële overzichten. Wanneer de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant of niet waren gecontroleerd, zijn de vereisten en leidraden in Standaard 510¹ aangaande beginsaldi eveneens van toepassing.

De aard van ter vergelijking opgenomen informatie

2. De aard van de ter vergelijking opgenomen informatie die wordt 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 algemene benaderingen voor de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke ter vergelijking opgenomen informatie: vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten. De aanpak die moet worden gehanteerd wordt vaak gespecificeerd door wet- of regelgeving, maar kan ook in de opdrachtvoorwaarden worden gespecificeerd {*noot: In Nederland wordt het systeem van "vergelijkende cijfers" gevolgd.*}.
 - a. Voor vergelijkende cijfers verwijst het oordeel van de accountant over de financiële overzichten alleen naar de lopende verslagperiode; terwijl
 - b. Voor vergelijkende financiële overzichten het oordeel van de accountant verwijst naar elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven.
3. De essentiële verschillen in het rapporteren over de controle tussen de benaderingen zijn:
 - a. Voor vergelijkende cijfers verwijst het oordeel van de accountant over de financiële overzichten alleen naar de lopende verslagperiode; terwijl
 - b. Voor vergelijkende financiële overzichten het oordeel van de accountant verwijst naar elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven.

Deze Standaard behandelt de vereisten voor het rapporteren door de accountant voor beide benaderingen afzonderlijk.

Ingangsdatum

4. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ².

¹ Standaard 510, "Initiële controleopdrachten - beginsaldi."

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Doelstelling

5. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten is weergegeven in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen voor ter vergelijking opgenomen informatie; en
 - b. Overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant te rapporteren.

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Ter vergelijking opgenomen informatie* - De bedragen en toelichtingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten met betrekking tot één of meer voorgaande verslagperiodes in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b. *Vergelijkende cijfers* - Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen als een integraal deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en die bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode (in het kader van deze Standaard aangeduid als “cijfers over de lopende verslagperiode”). De mate van detaillering die wordt weergegeven in de vergelijkende bedragen en toelichtingen wordt met name bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers over de lopende verslagperiode;
 - c. *Vergelijkende financiële overzichten* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, maar waarnaar wordt verwezen in het oordeel van de accountant, indien ze zijn gecontroleerd. 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 Standaard dienen verwijzingen naar “voorgaande verslagperiode” te worden gelezen als “voorgaande verslagperiodes” wanneer de ter vergelijking opgenomen informatie bedragen en toelichtingen bevatten voor meer dan één periode.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

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

8. Indien de accountant 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 informatie, dient de accountant 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 accountant de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode had gecontroleerd, dient de accountant ook de relevante vereisten van Standaard 560³ op te volgen. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode zijn herzien, dient de accountant te bepalen dat de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de herziene financiële overzichten.

9. Zoals vereist door Standaard 580⁴ dient de accountant te verzoeken om schriftelijke bevestigingen voor alle periodes waaraan wordt gerefereerd in zijn oordeel. De accountant dient ook een specifieke schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande elke aanpassing die is doorgevoerd om een afwijking van materieel belang te corrigeren in de financiële overzichten over een voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt. (Zie: Alinea A1)

³ Standaard 560, "Feiten die de accountant bekend worden na de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd", alinea 14-17.

⁴ Standaard 580, "Schriftelijke bevestigingen", alinea 14.

Het rapporteren over de controle

Vergelijkende Cijfers

10. Wanneer vergelijkende cijfers worden weergegeven dient het oordeel van de accountant niet te refereren aan de vergelijkende cijfers behalve in de omstandigheden die worden beschreven in alinea's 11, 12, en 14. (Zie: Alinea A2)
11. Indien de controleverklaring betreffende de voorgaande 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 accountant 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 accountant:
 - 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; of
 - b. Hetzij in andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel van de accountant is aangepast vanwege de invloed of de mogelijke invloed van de niet opgeloste aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers over de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Zie: Alinea A3-A5)
12. Indien de accountant controle-informatie verkrijgt dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode bestaat waarover eerder een goedkeurend oordeel is gepubliceerd, en de vergelijkende cijfers niet goed zijn herzien, dan wel er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, waarbij de aanpassing betrekking heeft op de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Zie: Alinea A6)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

13. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant werden gecontroleerd en het de accountant op grond van wet- of regelgeving niet is verboden om inzake de vergelijkende cijfers te refereren aan de controleverklaring van de voorgaande accountant, en indien de accountant 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 voorgaande verslagperiode door de voorgaande accountant werden gecontroleerd;
- b. Het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het oordeel was aangepast, de redenen daarvoor; en
- c. De datum van die verklaring. (Zie: Alinea A7)

tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten betreffende de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

14. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet gecontroleerd zijn. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten over de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden⁵.

Vergelijkende financiële overzichten

15. Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden weergegeven, dient het oordeel van de accountant te refereren aan elke periode waarover financiële overzichten worden weergegeven en waarvoor een controleoordeel tot uitdrukking is gebracht. (Zie: Alinea A8-A9)
16. Wanneer de accountant rapporteert over financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, in het geval het oordeel van de accountant over die financiële overzichten over de voorgaande verslagperiodes verschilt van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de accountant, de essentiële redenen voor het verschillende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig Standaard 706⁶. (Zie: Alinea A10)

⁵ Standaard 510, alinea 6.

⁶ Standaard 706, "Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring", alinea 8

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

17. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant, dient de accountant, naast het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden:
- Dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant;
 - Het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
 - De datum van die verklaring,

tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten betreffende de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.

18. Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat die invloed heeft op de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarbij de voorgaande accountant eerder een goedkeurende verklaring heeft verstrekt, dient de accountant de afwijking op het juiste niveau met het management en, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit⁷, degenen belast met governance te communiceren, alsmede dient hij te verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode worden herzien en de voorgaande accountant ermee instemt om een nieuwe controleverklaring te verstrekken betreffende de herziene financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode, dient de accountant alleen over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Zie: Alinea A11)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

19. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de vergelijkende financiële overzichten niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten van de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden⁸.

⁷ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

⁸ Standaard 510, alinea 6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Schriftelijke bevestigingen (Zie: Alinea 9)

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

Het rapporteren over de controle

Vergelijkende cijfers

Geen verwijzing in het oordeel van de accountant (Zie: Alinea 10)

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

Aanpassing in de controleverklaring betreffende de voorgaande verslagperiode die niet is opgelost (Zie: Alinea 11)

- A3. Wanneer de controleverklaring betreffende de voorgaande verslagperiode, zoals die indertijd is gepubliceerd, 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 verantwoord of toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, hoeft het oordeel van de accountant over de lopende verslagperiode niet te refereren aan de eerdere aanpassing.
- A4. Wanneer het oordeel van de accountant over de voorgaande 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 de situatie) vereist zijn voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode vanwege de invloed of mogelijke invloed van de niet opgeloste aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de huidige en de vergelijkende cijfers.

- A5. Voorbeelden ter illustratie van de controleverklaring, indien de controleverklaring betreffende de voorgaande verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing niet opgelost is, zijn opgenomen in de voorbeelden 1 en 2 van de bijlage.

Afwijkingen in financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode (Zie: Alinea 12)

- A6. Wanneer de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen niet zijn gecorrigeerd en de controleverklaring niet opnieuw is uitgebracht, doch de vergelijkende cijfers naar behoren zijn herzien of passende toelichtingen zijn gemaakt in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden worden opgenomen waarin de omstandigheden worden beschreven 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: Standaard 706).

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd (Zie: Alinea 13)

- A7. Een voorbeeld ter illustratie van de controleverklaring, indien de financiële overzichten betreffende de voorgaande verslagperiode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant en het de accountant op grond van wet- of regelgeving niet is verboden om inzake de vergelijkende cijfers te refereren aan de controleverklaring van de voorgaande accountant, is opgenomen in voorbeeld 3 van de bijlage.

Vergelijkende financiële overzichten

Verwijzing in het oordeel van de accountant (Zie: Alinea 15)

- A8. Omdat de controleverklaring betreffende vergelijkende financiële overzichten van toepassing is op de financiële overzichten van alle weergegeven verslagperioden, kan de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, een oordeelonthouding formuleren dan wel een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden opnemen met betrekking tot één of meer verslagperioden, terwijl de accountant een ander oordeel tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten over de andere verslagperiode.
- A9. Een voorbeeld ter illustratie van de controleverklaring, indien van de accountant wordt vereist om te rapporteren betreffende de financiële overzichten over zowel de huidige als de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van het lopende jaar, en de voorgaande verslagperiode

een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid die tot de aanpassing leidde niet opgelost is, is opgenomen in voorbeeld 4 van de bijlage.

Oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dat verschilt van het eerdere oordeel (Zie: Alinea 16)

A10. Wanneer wordt gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode, kan het oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode verschillen van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel, indien de accountant in de loop van de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van omstandigheden of gebeurtenissen die de financiële overzichten over een voorgaande verslagperiode op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden. In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden hebben die zijn opgezet om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op de eerder uitgebrachte controleverklaring betreffende de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode.

Door een voorgaande accountant gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode (Zie: Alinea 18)

A11. De voorgaande accountant is mogelijk niet in staat of niet bereid om de controleverklaring betreffende de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw uit te brengen. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan een aanwijzing zijn dat de voorgaande accountant heeft gerapporteerd over de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode voordat deze werden gecorrigeerd. Bovendien kan, indien de accountant een controleopdracht heeft gekregen en hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om zich te vergewissen van de geschiktheid van de correctie, de controleverklaring ook de volgende paragraaf bevatten:
Als onderdeel van onze controle van de financiële overzichten over 20X2 hebben wij ook de in toelichting X beschreven aanpassingen gecontroleerd die werden aangebracht om de financiële overzichten over 20X1 te herzien. Naar ons oordeel zijn deze aanpassingen passend en correct 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 aanpassingen en wij brengen daarom geen oordeel of enige andere vorm van zekerheid tot uitdrukking over de financiële overzichten over 20X1 als geheel.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
Ingangsdatum	3
<i>Doelstelling</i>	4
<i>Definities</i>	5
<i>Vereisten</i>	6 - 16
Het lezen van andere informatie	6 - 7
Van materieel belang zijnde inconsistenties	8 - 13
Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken	14 - 16
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A11
Reikwijdte van deze Standaard	A1 - A2
Definitie van andere informatie	A3 - A4
Het lezen van andere informatie	A5
Van materieel belang zijnde inconsistenties	A6 - A9
Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken	A10 - A11

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen. Bij het ontbreken van enige afzonderlijke vereiste in de specifieke omstandigheden van de opdracht, omvat de controleverklaring de andere informatie niet en heeft de accountant geen specifieke verantwoordelijkheid om vast te stellen of de andere informatie al dan niet op juiste wijze is weergegeven. De accountant leest de andere informatie echter omdat de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden ondergraven door van materieel belang zijnde inconsistenties tussen de gecontroleerde financiële overzichten en andere informatie. (Zie: Alinea A1)
2. In deze Standaard verwijzen “documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen” naar jaarrapporten (of soortgelijke documenten), die zijn verstrekt aan eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden), waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen. Deze Standaard kan ook, voorzover noodzakelijk aangepast aan de omstandigheden, worden toegepast op andere documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen, bijvoorbeeld documenten die gebruikt worden bij de uitgifte van effecten¹. (Zie: Alinea A2)

Ingangsdatum

3. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*².

Doelstelling

4. De doelstelling van de accountant is het op passende wijze inspelen op situaties waar documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financiële overzichten en van de controleverklaring zouden kunnen ondergraven.

¹ Zie Standaard 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden,” alinea 2.

² In de ISA's staat: “Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009”.

Definities

5. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a. *Overige informatie* - Financiële of niet-financiële informatie (anders dan financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) die is opgenomen op grond van wet-, regelgeving, of omdat dit gebruikelijk is, in een document waarin de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen; (Zie: Alinea A3-A4)
 - b. *Inconsistentie* – Andere informatie die strijdig is met informatie die is opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten. Een van materieel belang zijnde inconsistentie kan twijfel doen ontstaan omtrent de conclusies die op basis van eerder verkregen controle-informatie zijn getrokken en mogelijk omtrent de onderbouwing van het oordeel over de financiële overzichten;
 - c. *Onjuiste voorstelling van zaken* – Andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die beschreven zijn in de gecontroleerde financiële overzichten en die onjuist zijn vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondergraven van het document waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.

Vereisten

Het lezen van andere informatie

6. De accountant dient de andere informatie te lezen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties indien aanwezig, met de gecontroleerde financiële overzichten te onderkennen.
7. De accountant dient passende afspraken te maken met het management of met degenen belast met governance om de andere informatie vóór de datum van de controleverklaring te verkrijgen. Indien het niet mogelijk is om alle andere informatie te verkrijgen vóór de datum van de controleverklaring dient de accountant deze andere informatie zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is te lezen. (Zie: Alinea A5)

Van materieel belang zijnde inconsistenties

8. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie onderkent, dient hij te bepalen of de gecontroleerde financiële overzichten dan wel de andere informatie moeten worden herzien.

Van materieel belang zijnde inconsistenties die worden onderkend in andere informatie verkregen vóór de datum van de controleverklaring

9. Indien het herzien van de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant de oordeelsparagraaf in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705³.
10. Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant deze aangelegenheid te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance zijn betrokken bij het managen van de entiteit⁴; alsmede
 - a. In de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin de van materieel belang zijnde inconsistentie wordt beschreven overeenkomstig Standaard 706⁵; of
 - b. De controleverklaring niet af te geven; of
 - c. De opdracht terug te geven, wanneer dat op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving is toegestaan. (Zie: Alinea A6-A7)

Van materieel belang zijnde inconsistenties die worden onderkend in andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring

11. Indien het herzien van de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is dient de accountant de relevante vereisten in Standaard 560⁶ te volgen.
12. Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is en het management erin toestemt de herziening uit te voeren, dient de accountant de werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn. (Zie: Alinea A8)
13. Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is, maar het management weigert de herziening uit te voeren, dient de accountant zijn bezorgdheid met betrekking tot de andere informatie aan degenen belast met governance, bekend te maken, tenzij allen belast met governance

³ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

⁴ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance", alinea 13.

⁵ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 8.

⁶ Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode," alinea 10-17.

betrokken zijn bij het managen van de entiteit, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie: Alinea A9)

Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken

14. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie met als doel van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen, bewust wordt van een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie: Alinea A10)
15. Indien de accountant na deze besprekingen nog steeds van mening is dat er een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bestaat, dient de accountant aan het management te verzoeken een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseur van de entiteit, en dient hij het verkregen advies in overweging te nemen.
16. Indien de accountant tot de conclusie komt dat de andere informatie een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bevat die het management weigert te corrigeren, dient de accountant aan degenen belast met governance zijn bezorgdheid met betrekking tot de andere informatie bekend te maken, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie: Alinea A11)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

Aanvullende verantwoordelijkheden in relatie tot andere informatie door statutaire of andere regelgevende vereisten (Zie: Alinea 1)

- A1. De accountant kan op grond van vereisten op grond van wet- of andere regelgeving aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot andere informatie die buiten de reikwijdte van deze Standaard liggen. In sommige rechtsgebieden kan de accountant bijvoorbeeld verplicht zijn specifieke werkzaamheden te verrichten ten aanzien van bepaalde andere informatie, zoals vereiste aanvullende gegevens, of een oordeel tot uitdrukking te brengen over de betrouwbaarheid van de prestatie-indicatoren die in de andere informatie zijn vermeld. Wanneer er dergelijke verplichtingen bestaan worden de aanvullende verantwoordelijkheden van de accountant bepaald door de aard van de opdracht alsmede door wet-, regelgeving en professionele standaarden. Indien deze andere informatie niet is opgenomen of onvolkomenheden bevat, kan de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht zijn van deze aangelegenheid melding te maken in de controleverklaring.

Documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen (Zie: Alinea 2)

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A2. Tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist, is het minder waarschijnlijk dat kleinere entiteiten documenten verstrekken waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen. Een voorbeeld van een dergelijk document kan echter gelegen zijn in de situatie waarin er een wettelijke verplichting bestaat om een begeleidend verslag opgesteld door degenen belast met governance te publiceren. Voorbeelden van andere informatie die deel kan uitmaken van een document waarin de gecontroleerde financiële overzichten van een kleinere entiteit zijn opgenomen zijn een gedetailleerde winst- en verliesrekening en een verslag van het management.

Definitie van andere informatie

(Zie: Alinea 5(a))

A3. Andere informatie kan bijvoorbeeld bestaan uit:

- Een door het management of degenen belast met governance opgesteld verslag betreffende de activiteiten;
- Samenvattingen van of de belangrijkste punten uit de financiële informatie;
- Gegevens over de werkgelegenheid;
- Voorgenomen investeringsuitgaven;
- Financiële ratio's;
- Namen van leden van het hoger kader en van de bestuurders;
- Geselecteerde kwartaalgegevens.

A4. In het kader van de Standaarden maken bijvoorbeeld geen deel uit van de andere informatie:

- Een persbericht of een verzendbericht, zoals een begeleidende brief, ter begeleiding van het document waarin de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen;
- Informatie die is opgenomen in de aan beleggingsanalisten verstrekte inlichtingen;
- Informatie die is opgenomen op de website van de entiteit.

Het lezen van andere informatie

(Zie: Alinea 7)

- A5. Het verkrijgen van de andere informatie vóór de datum van de controleverklaring stelt de accountant in staat mogelijke van materieel belang zijnde inconsistenties en kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken tijdig met het management op te lossen. Een afspraak met het management over het tijdstip waarop de andere informatie beschikbaar zal zijn, kan nuttig zijn.

Van materieel belang zijnde inconsistenties

Van materieel belang zijnde inconsistenties die worden onderkend in andere informatie verkregen vóór de datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 10)

- A6. Wanneer het management weigert de andere informatie te herzien kan de accountant een eventuele beslissing over het nemen van verdere maatregelen baseren op het advies van juridisch adviseur van de accountant.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A7. In de publieke sector kunnen het teruggeven van de opdracht of het niet verstrekken van een controleverklaring geen opties zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant een rapportage verstrekken aan de bij de wet aangegeven instantie waarin de details van de inconsistentie zijn weergegeven.

Van materieel belang zijnde inconsistenties die worden onderkend in andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 12-13)

- A8. Wanneer het management erin toestemt de andere informatie te herzien kunnen de werkzaamheden van de accountant bestaan uit het beoordelen van de stappen die door het management zijn genomen om ervoor te zorgen dat degenen die in het bezit zijn van de eerder verstrekte financiële overzichten alsmede van de daarbij horende controleverklaring en van de andere informatie, over de herziening worden geïnformeerd.
- A9. Wanneer het management de herziening van de andere informatie waarvan de accountant concludeert dat deze noodzakelijk is weigert uit te voeren, kunnen de passende door de accountant te nemen verdere maatregelen bestaan uit het verkrijgen van advies van de juridisch adviseur van de accountant.

Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken

(Zie: Alinea 14 - 16)

- A10. Wanneer een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken met het management wordt besproken is de accountant mogelijk niet in staat om de validiteit van sommige in de andere informatie opgenomen toelichtingen en de antwoorden van het management op zijn verzoeken om inlichtingen te evalueren, en kan hij tot de conclusie komen dat er valide verschillen van oordeelsvorming of van mening bestaan.

- A11. Wanneer de accountant concludeert dat er een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bestaat die het management weigert te corrigeren, kunnen de passende door de accountant te nemen verdere maatregelen mede bestaan uit het verkrijgen van advies van de juridisch adviseur van de accountant.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6 - 7
<i>Vereisten</i>	8 - 14
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	9 - 10
Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren	11 - 14
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A15
Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden	A1 - A4
Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht	A5 - A8
Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle	A9 - A12
Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren	A13 - A15
<i>Bijlage: Voorbeelden van Controleverklaringen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van die Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
2. Deze Standaard is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden. Standaard 805¹ behandelt speciale overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een specifiek(e) element, rekening of item van een financieel overzicht.
3. Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de andere Standaarden; noch behandelt deze Standaard alle speciale overwegingen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen* ².

Doelstelling

5. De doelstelling van de accountant bij het toepassen van de Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze adresseren van de speciale overwegingen die relevant zijn voor:
 - a. De aanvaarding van de opdracht;
 - b. Het plannen en uitvoeren van die opdracht; en
 - c. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.

¹ Standaard 805, "Speciale overwegingen-controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht."

² In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

Definities

6. In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
- Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden; (Zie: Alinea A4)
 - Stelsel voor bijzondere doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn³. (Zie: Alinea A1-A4)
7. Met de term “financiële overzichten” wordt in deze Standaard aangeduid “een volledige set van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen”. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8. Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid te bepalen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten⁴. Bij een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant inzicht te verwerven in: (Zie: Alinea A5-A8)
- Het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;
 - De beoogde gebruikers; en
 - De door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

³ Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden", alinea 13.

⁴ Standaard 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6(a).

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

9. Standaard 200 vereist van de accountant om alle Standaarden die relevant zijn voor de controle na te leven⁵. Bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant te bepalen of het toepassen van de Standaarden speciale overweging verdient in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: Alinea A9-A12)
10. Standaard 315 vereist van de accountant om inzicht te verwerven in het kiezen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit⁶. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van een contract dient de accountant inzicht te verwerven in alle significante interpretaties van het contract die het management heeft gemaakt bij het opstellen van die financiële overzichten. Een interpretatie is significant als het aannemen van een andere redelijke interpretatie een van materieel belang zijnd verschil zou opleveren in de informatie zoals deze is weergegeven in de financiële overzichten.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11. Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant de vereisten zoals omschreven in Standaard 700⁷ toe te passen. (Zie: Alinea A13)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

12. Standaard 700 vereist van de accountant om te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze naar het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving verwijzen of dit beschrijven⁸. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in een contract dient de accountant te evalueren of de financiële overzichten alle significante interpretaties van het contract waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd op adequate wijze beschrijven.
13. Standaard 700 behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring. In het geval van een controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden:

⁵ Standaard 200, alinea 18

⁶ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", alinea 11(c).

⁷ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

⁸ Standaard 700, alinea 15.

- a. Dient de controleverklaring tevens het doel te beschrijven waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers, dan wel te verwijzen naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die deze informatie bevat; en
- b. Indien het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten, dient de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management⁹ voor de financiële overzichten tevens te verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

14. De controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden te bevatten die de lezers van de controleverklaring er op attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat de financiële overzichten derhalve ongeschikt kunnen zijn voor een ander doel. De accountant dient deze alinea onder een passend kopje op te nemen. (Zie: Alinea A14-A15)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden

(Zie: Alinea 6)

- A1. Voorbeelden van stelsels voor bijzondere doeleinden zijn:
 - Fiscale verslaggevingsgrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
 - Een verslaggeving op kasbasis voor kasstrooinformatie die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
 - De door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
 - De bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.

⁹ Of andere term die geschikt is in de specifieke context.

- A2. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij een stelsel voor bijzondere doeleinden is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel gebaseerd is op wet- of regelgeving, maar dat niet voldoet aan alle vereisten van dat stelsel. Een voorbeeld is een contract dat van financiële overzichten vereist om te worden opgesteld overeenkomstig de meeste, maar niet alle, vereisten van de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X. Wanneer het bovenstaande in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, is het niet passend om in de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is opgenomen te suggereren dat deze volledig voldoen aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld. In bovenstaand voorbeeld van het contract is het mogelijk dat de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verwijst naar de bepalingen inzake financiële verslaggeving van het contract, en niet naar de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X.
- A3. In de omstandigheden zoals beschreven in alinea A2 hoeft het voor bijzondere doeleinden niet noodzakelijkerwijs een getrouw-beeld-stelsel te zijn, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving waarop het gebaseerd is wel een getrouw-beeld-stelsel is. De reden daarvoor is dat het stelsel voor bijzondere doeleinden mogelijk niet voldoet aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization), dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld, die nodig zijn om te komen tot een getrouw beeld van de financiële overzichten.
- A4. Het is mogelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt. In dergelijke omstandigheden kunnen die financiële overzichten gebruikt worden door anderen dan degenen voor wie het stelsel inzake financiële verslaggeving is opgezet. Ondanks de ruime verspreiding van de financiële overzichten in die omstandigheden worden de financiële overzichten in het kader van de Standaarden nog altijd beschouwd als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De in alinea's 13 en 14 gestelde vereisten zijn bedoeld om misverstanden te voorkomen over het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld.

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

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

- A5. Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn de financiële informatiebehoefte van de beoogde gebruikers de belangrijkste factoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A6. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn vastgesteld door een organisatie die bevoegd is of erkend wordt om standaarden voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden uit te vaardigen. In dat geval worden die standaarden als aanvaardbaar beschouwd voor dat doel indien de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarin de zienswijzen van relevante belanghebbenden overwogen en beschouwd worden. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven dat door het management gebruikt dient te worden bij het opstellen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor een bepaalde soort entiteit. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld bepalingen inzake financiële verslaggeving vaststellen om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder. Indien er geen aanleiding is om het tegendeel aan te nemen, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar geacht voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die door een dergelijke entiteit worden opgesteld.
- A7. Wanneer de standaarden inzake financiële verslaggeving waarnaar in alinea A6 wordt verwezen, worden aangevuld met vereisten op grond van wet- of regelgeving, vereist Standaard 210 van de accountant om te bepalen of er tegenstrijdigheden bestaan tussen de standaarden inzake financiële verslaggeving en de aanvullende vereisten en schrijft Standaard 210 de acties voor die de accountant moet ondernemen indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan¹⁰.
- A8. In het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de bepalingen inzake financiële verslaggeving opgenomen zijn van een contract, dan wel andere bronnen dan de in alinea's A6 en A7 genoemde. In dat geval wordt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden van de opdracht bepaald door na te gaan of het stelsel blijkt geeft van kenmerken die gewoonlijk aanwezig zijn in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving zoals omschreven in bijlage 2 van Standaard 210. In geval van een stelsel voor bijzondere doeleinden is voor een bepaalde opdracht het relatieve belang van elk van de kenmerken zoals die gewoonlijk in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving aanwezig zijn een zaak van professionele oordeelsvorming. De verkoper en de koper kunnen ten behoeve van het vaststellen van de intrinsieke waarde van een entiteit op de datum van de verkoop van die entiteit bijvoorbeeld overeen zijn geko-

¹⁰ Standaard 210, alinea 18.

men dat zeer voorzichtige schattingen van voorzieningen voor oninbare vorderingen in hun geval passend zijn, ook al is dergelijke financiële informatie niet neutraal in vergelijking met informatie die is opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

(Zie: Alinea 9)

- A9. Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid, verband houdend met controleopdrachten van financiële overzichten, en (b) alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Standaard 200 vereist eveneens van de accountant om zich te houden aan elk van de vereisten van een Standaard, tenzij in het geval van de controle de gehele Standaard niet relevant is of een vereiste niet relevant is omdat die voorwaardelijk is en aan de voorwaarde niet wordt voldaan. In uitzonderlijke gevallen kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het doel van de betreffende vereiste te bereiken¹¹.
- A10. Het toepassen van sommige van de vereisten van de Standaarden bij de controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kan speciale overwegingen van de accountant vereisen. In Standaard 320 zijn bijvoorbeeld oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor gebruikers van de financiële overzichten gebaseerd op de gemeenschappelijke financiële informatiebehoefte van de gebruikers als groep¹². In het geval van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.
- A11. Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een contract, kan het management met de beoogde gebruikers een grenswaarde overeenkomen waar beneden tijdens de controle onderkende afwijkingen niet zullen worden gecorrigeerd of anderszins worden aangepast. Het bestaan van een dergelijke grenswaarde ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om overeenkomstig Standaard 320 de materialiteit te bepalen in overeenstemming met Standaard 320 ten behoeve van het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

¹¹ Standaard 200, alinea 14, 18 en 22-23.

¹² Standaard 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle", alinea 2.

A12. Communicatie met degenen belast met governance overeenkomstig de Standaarden is gebaseerd op de relatie tussen degenen belast met governance en de financiële overzichten die aan controle onderworpen zijn, in het bijzonder op de vraag of degenen belast met governance verantwoordelijk zijn voor het houden van toezicht op het opstellen van die financiële overzichten. In het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden hebben degenen belast met governance mogelijk deze verantwoordelijkheid niet; bijvoorbeeld wanneer de financiële informatie slechts wordt opgesteld voor gebruik door het management. In dergelijke gevallen zijn de in Standaard 260¹³ gestelde vereisten mogelijk niet relevant voor de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, behalve wanneer de accountant tevens verantwoordelijk is voor de controle van de financiële overzichten voor algemene doeleinden van de entiteit of wanneer de accountant bijvoorbeeld met degenen belast met governance van de entiteit is overeengekomen om voor hen relevante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn onderkend aan hen te communiceren.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

(Zie: Alinea 11)

A13. De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie: Alinea 14)

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

Beperking van verspreiding of gebruik (Zie: Alinea 14)

A15. Naast de waarschuwing zoals vereist op grond van alinea 14 kan de accountant het tevens passend achten om erop te wijzen dat de controleverklaring slechts is bedoeld voor de specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving in het specifieke rechtsgebied kan dit worden bereikt door de beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring. In deze omstandigheden kan

¹³ Standaard 260, "Communicatie met degenen belast met governance".

de alinea waarnaar in alinea 14 wordt verwezen worden uitgebreid om daarin deze andere aangelegenheden op te nemen en kan de titel van de alinea dienovereenkomstig worden aangepast.

Bijlage: Voorbeelden van Controleverklaringen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

(Zie: Alinea A13)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 4
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 3
Ingangsdatum	4
<i>Doelstelling</i>	5
<i>Definities</i>	6
<i>Vereisten</i>	7 - 17
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 bij het rapporteren	11 - 17
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A18
Reikwijdte van deze Standaard	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
<i>Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht</i>	
<i>Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen over een enkel financieel overzicht en over een specifiek element van een financieel overzicht</i>	

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten en dienen voor zover noodzakelijk te worden toegepast onder de omstandigheden wanneer deze worden toegepast bij controles van overige historische financiële informatie. Deze Standaard behandelt speciale overwegingen bij het toepassen van die Standaarden op een controle van een enkel financieel overzicht, of een controle van een specifiek element, rekening of item van een financieel overzicht. Het enkele financieel overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of het specifieke item van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene dan wel bijzondere doeleinden. Indien opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dan is ook Standaard 800¹ op de controle van toepassing. (Zie: Alinea A1-A4)
2. Deze Standaard is niet van toepassing op de rapportage van een accountant van een groepsonderdeel die is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd op 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: Standaard 600²).
3. Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de overige Standaarden; noch is zij erop gericht alle speciale overwegingen te behandelen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*³.

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

² Standaard 600, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)".

³ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing voor controles van een enkel financieel overzicht of van specifieke elementen, rekeningen of items over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009. In het geval van controles van een enkel financieel overzicht of van specifiek elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht dat is opgesteld met betrekking tot een specifieke datum, is deze Standaard van toepassing voor controles van dergelijke informatie die betrekking heeft op een datum op of na 14 december 2010".

Doelstelling

5. De doelstelling van de accountant, wanneer de Standaarden worden toegepast bij een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element, rekening of item van een financieel overzicht, is om op passende wijze de speciale overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:
- De aanvaarding van de opdracht;
 - Het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede
 - Het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element, de rekening of het item van een financieel overzicht.

Definities

6. In het kader van deze Standaard, verwijst:
- “Element van een financieel overzicht” of “element” naar een “element, rekening of item van een financieel overzicht;”
 - “International Financial Reporting Standards (IFRS)” naar de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board; alsmede
 - Een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht mede naar de daarop betrekking hebbende toelichtingen. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen die relevant zijn voor het financieel overzicht of voor het element.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

7. Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle⁴. In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, is deze vereiste van toepassing ongeacht of de accountant

⁴ Standaard 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden”.

tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. Indien de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren, dan dient de accountant te bepalen of de controle overeenkomstig de Standaarden van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van die financiële overzichten praktisch uitvoerbaar is. (Zie: Alinea A5-A6)

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8. Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid vast te stellen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten⁵. In het geval van een controle van een enkel 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 bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element, alsmede de invloed van transacties van materieel belang en gebeurtenissen op de in het financieel overzicht of in het element bekendgemaakte informatie te begrijpen. (Zie: Alinea A7)

Vorm van het oordeel

9. Standaard 210 vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht de verwachte vorm omvatten van eventuele rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht⁶. In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant in overweging te nemen of de verwachte vorm van het oordeel passend is onder de omstandigheden. (Zie: Alinea A8-A9)

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

10. Standaard 200 stelt dat de Standaarden geschreven zijn in de context van een controle van financiële overzichten; zij moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij controles van overige historisch financiële informatie⁷.⁸ Bij het plannen en uitvoeren van de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant alle Standaarden die relevant

⁵ Standaard 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten", alinea 6(a).

⁶ Standaard 210, alinea 10(e).

⁷ Standaard 200, alinea 2.

⁸ Standaard 200, alinea 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.

zijn voor de controle aan te passen voor zover noodzakelijk is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: Alinea A10-A14)

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11. Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant de vereisten in Standaard 700⁹ toe te passen, aangepast voor zover noodzakelijk in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: Alinea A15-A16)

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

12. Indien de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met een opdracht om de volledige set van financiële overzichten van een entiteit te controleren, dient de accountant voor iedere opdracht een separaat oordeel tot uitdrukking te brengen.
13. Een gecontroleerd enkel 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 accountant concludeert dat de presentatie van het enkele financieel overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht het niet voldoende van de volledige set van financiële overzichten onderscheidt, dient de accountant het management te verzoeken om de situatie te rectificeren. Los van alinea 15 en 16 dient de accountant ook het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht te onderscheiden van het oordeel over de volledige set van financiële overzichten. De accountant dient de controleverklaring die het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht bevat niet uit te brengen totdat hij zich heeft vergewist van de differentiatie daartussen.

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

14. Indien het oordeel in de controleverklaring betreffende 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 accountant de invloed vast te stellen dat dit kan hebben op de controleverklaring betreffende een enkel financieel

⁹ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

overzicht of over een specifiek element van die financiële overzichten. Wanneer dit passend wordt geacht, zal de accountant het oordeel over het enkele financieel 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: Alinea A17)

15. Indien de accountant 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 Standaard 705 niet toe dat de accountant in dezelfde controleverklaring een goedkeurend oordeel opneemt over een enkel financieel overzicht dat deel uitmaakt van die financiële overzichten of over een specifiek element dat deel uitmaakt van die financiële overzichten¹⁰. Dit is omdat een dergelijk goedkeurend oordeel het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit zou tegenspreken. (Zie: Alinea A18)
16. Indien de accountant 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 accountant, in de context van een separate controle van een specifiek element dat in die financiële overzichten is opgenomen, het desalniettemin passend acht om een goedkeurend oordeel over dat element tot uitdrukking te brengen, dient de accountant dit alleen te doen indien:
 - a. Wet- of regelgeving de accountant niet verhindert om dit te doen;
 - b. Dat oordeel tot uitdrukking wordt gebracht in een controleverklaring die niet samen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat openbaar wordt gemaakt; alsmede
 - c. Het specifieke element geen groot deel vormt van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit.
17. De accountant dient geen goedkeurend oordeel over een enkel financieel overzicht van een volledige set van financiële overzichten tot uitdrukking te brengen indien de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, dan wel een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel heeft geformuleerd. Dit is zelfs het geval als de controleverklaring betreffende het enkele financieel overzicht niet openbaar is gemaakt tezamen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat. Dit komt doordat

¹⁰ Standaard 705, "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 15.

een enkel financieel overzicht wordt geacht een groot deel van die financiële overzichten uit te maken.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: Alinea 1)

- A1. Standaard 200 definieert de term “historische financiële informatie” als informatie die tot uitdrukking is gebracht in financiële termen in relatie tot een bepaalde entiteit, voornamelijk ontleend aan het administratieve systeem van die entiteit, over economische gebeurtenissen die zich voordeden in vroegere tijdsperiodes of over economische voorwaarden of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden¹¹.
- A2. Standaard 200 definieert de term “financiële overzichten” 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 gedurende een periode hebben voorgedaan te communiceren in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De term verwijst gewoonlijk naar een volledige set van financiële overzichten zoals die is bepaald door de eisen die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn gesteld¹².
- A3. De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten¹³; ze moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij een controle van overige historische financiële informatie zoals een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht. In dit opzicht biedt deze Standaard ondersteuning. (bijlage 1 somt voorbeelden op van dergelijke overige historische financiële informatie.)
- A4. Een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, anders dan een controle van historische financiële informatie, wordt uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3000 inzake assurance opdrachten¹⁴.

¹¹ Standaard 200, alinea 13(g).

¹² Standaard 200, alinea 13(f).

¹³ Standaard 200, alinea 2.

¹⁴ Standaard 3000, “Assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie”.

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

- A5. Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen 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 Standaarden die voor de controle relevant zijn. Standaard 200 vereist ook van de accountant om te voldoen aan elke vereiste van een Standaard tenzij, onder de omstandigheden van de controle, de gehele Standaard 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 accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden teneinde datgene waarop die vereiste gericht is te bereiken¹⁵.
- A6. Het naleven van de vereisten van voor de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht relevante Standaarden is mogelijk niet praktisch uitvoerbaar wanneer de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. In dergelijke gevallen beschikt de accountant vaak niet over hetzelfde inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zoals een accountant die tevens de volledige set van financiële overzichten van de entiteit controleert. Evenmin beschikt de accountant over de controle-informatie over de algemene kwaliteit van de administratie 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 accountant mogelijk meer informatie nodig om de controle-informatie die hij vanuit de administratie heeft verkregen te bevestigen. In het geval van een controle van een specifiek element van een financieel overzicht vereisen bepaalde Standaarden controlewerkzaamheden die mogelijk niet in verhouding staan tot het element dat wordt gecontroleerd. Hoewel bijvoorbeeld de vereisten van Standaard 570¹⁶ waarschijnlijk relevant zijn onder de omstandigheden van een controle van een overzicht van vorderingen, is het voldoen aan die vereisten mogelijk niet praktisch uitvoerbaar vanwege de controle-inspanningen die daartoe vereist zijn. Indien de accountant concludeert dat een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht overeenkomstig de Standaarden mogelijk niet praktisch uitvoerbaar is, kan de accountant met het management bespreken of een ander type opdracht beter praktisch uitvoerbaar zou kunnen zijn.

¹⁵ Standaard 200, alinea 14, 18, en 22-23.

¹⁶ Standaard 570, "Continuïteit".

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

- A7. Een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is tot stand gebracht door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) 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 enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht dat in adequate toelichtingen voorziet.

Vorm van het oordeel

- A8. De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking zal worden gebracht, is afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving¹⁷. Overeenkomstig Standaard 700¹⁸:
- a. Wanneer een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, maakt het oordeel van de accountant, tenzij anderszins door wet- of regelgeving is vereist, gebruik 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 goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dan stelt het oordeel van de accountant dat de financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

¹⁷ Standaard 200, alinea 8.

¹⁸ Standaard 700, alinea 35-36.

A9. In het geval van een enkel 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 financieel overzicht of van het element niet expliciet adresseert. Dit kan het geval zijn wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebaseerd is op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, International Financial Reporting Standards. Daarom overweegt de accountant of de verwachte vorm van het oordeel passend is in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Factoren die van invloed kunnen zijn op de overweging van de accountant om in het oordeel van de accountant 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 enkele financieel 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 financieel overzicht of voor dat bepaalde element, alsmede de vraag of de presentatie van het financieel overzicht of van het element de daarmee verband houdende toelichtingen bevat;
 - Indien nodig om een getrouwe weergave te bereiken, zal voorzien in toelichtingen die verder gaan dan 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 accountant over de verwachte vorm van het oordeel is een zaak van professionele oordeelsvorming. 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 accountant over een enkel 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: Alinea 10)

- A10. De relevantie van elke Standaard vereist een zorgvuldige overweging. Zelfs wanneer alleen een specifiek element van een financieel overzicht het onderwerp van de controle uitmaakt, zijn de Standaarden zoals Standaard 240¹⁹, Standaard 550²⁰ en Standaard 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 verbonden partijen of van de niet correcte toepassing van de continuïteitsveronderstelling onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A11. Bovendien zijn de Standaarden geschreven in de context van een controle van financiële overzichten; ze dienen te worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer ze worden toegepast op de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht²¹. Zo zouden bijvoorbeeld schriftelijke bevestigingen door het management over de volledige set van financiële overzichten kunnen worden vervangen door schriftelijke bevestigingen over de presentatie van het financieel overzicht of van het element in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A12. Bij de controle van een enkel 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 accountant 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 financieel overzicht of van het element. De Standaarden vereisen van de accountant evenwel om de controle van het financieel overzicht of element te plannen en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop het oordeel over het financieel overzicht of over het element kan worden gebaseerd.
- A13. De individuele financiële overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen en veel van de elementen van die financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn onderling gerelateerd. Dienovereenkomstig is het mogelijk dat de accountant niet in staat is bij de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht om het financieel overzicht of het element geïsoleerd in overweging te nemen. Dientengevolge is het mogelijk dat de accountant werkzaamheden moet uitvoeren met betrekking tot de onderling gerelateerde elementen om de doelstelling van de controle te bereiken.

¹⁹ Standaard 240, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten."

²⁰ Standaard 550, "Verbonden partijen."

²¹ Standaard 200, alinea 2.

- A14. Bovendien is het mogelijk dat de materialiteit die voor een enkel 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: Alinea 11)

- A15. Standaard 700 vereist van de accountant om, bij het vormen van een oordeel, te evalueren of de financiële overzichten voorzien in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de invloed van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten te begrijpen²². In het geval van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het van belang dat het financieel 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 bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element te begrijpen, alsmede de invloed van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in het financieel overzicht of in het element bekend wordt gemaakt.
- A16. Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht.

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

- 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 financieel overzicht of met het gecontroleerde element, is het nog steeds mogelijk dat de accountant het passend acht om naar de aanpassing te verwijzen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in een controleverklaring betreffende het financieel overzicht of element omdat de accountant van oordeel is dat dit relevant is voor het begrip van de gebruikers van het gecontroleerde financieel overzicht of

²² Standaard 700, alinea 13(e).

van het gecontroleerde element, dan wel van de daarmee verband houdende controleverklaring (Zie: Standaard 706)²³.

- A18. In de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit zijn de oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, daar waar relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie toegestaan, aangezien de oordeelonthouding wordt uitgebracht met betrekking tot alleen de resultaten en kasstromen en niet met betrekking tot de financiële overzichten als geheel²⁴.

²³ Standaard 706, "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant", alinea 6.

²⁴ Standaard 510, "Initiële controle-opdrachten – Beginsaldi," alinea A8, alsmede Standaard 705, alinea A16.

Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

(Zie: Alinea A3)

- Vorderingen, voorziening voor dubieuze vorderingen, voorraad, de verplichting voor opgebouwde uitkeringen van een privaat pensioenplan, de vastgelegde waarde van onderkende immateriële activa, of de verplichting tot *“incurred but not reported”* 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.

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen over een enkel financieel overzicht en over een specifiek element van een financieel overzicht

(Zie: Alinea A16)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1
Ingangsdatum	2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 26
Aanvaarding van de opdracht	5 - 7
Aard van de werkzaamheden	8
Vorm van het oordeel	9 - 11
Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten	12 - 13
De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten	14 - 19
Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen	20
Vergelijkende cijfers	21 - 22
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten	23
Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten	24
Associëren van de accountant	25 - 26
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	A1 - A20
Aanvaarding van de opdracht	A1 - A7
Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten	A8

Vorm van het oordeel	A9
Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten	A10
De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten	A11 - A15
Vergelijkende cijfers	A16 - A17
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten	A18
Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten	A19
Associëren van de accountant	A20

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen bij samengevatte financiële overzichten

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant die verband houden met een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten die zijn afgeleid van de door diezelfde accountant overeenkomstig de Standaarden gecontroleerde financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*¹.

Doelstelling

3. De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a. Te bepalen of het passend is de opdracht te aanvaarden om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten; en
 - b. Indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten:
 - (i) Een oordeel te formuleren over samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van verkregen onderbouwende informatie; en
 - (ii) Dat oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke rapportage die ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities

4. In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. *Toegepaste criteria* – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten;

¹ In de ISA's staat: "Deze ISA is van toepassing op opdrachten over verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009".

- b. *Gecontroleerde financiële overzichten* – Financiële overzichten² die gecontroleerd zijn door de accountant overeenkomstig de Standaarden en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid;
- c. *Samengevatte financiële overzichten* – Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft worden door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode³. Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

Vereisten

Aanvaarding van de opdracht

- 5. De accountant dient een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard alleen te aanvaarden wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen tot het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. (Zie: Alinea A1)
- 6. Voordat de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, dient hij: (Zie: Alinea A2)
 - a. Te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie: Alinea A3-A7)
 - b. De overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
 - (i) Voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
 - (ii) Om de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar te stellen voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten (of, indien wet- of regelgeving bepaalt dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor

² Standaard 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden," alinea 13(f), geeft een definitie van de term "financiële overzichten".

³ Standaard 200, alinea 13 (f).

- het opstellen van de samengevatte financiële overzichten, om die wet- of regelgeving in de samengevatte financiële overzichten te beschrijven); alsmede
- (iii) Om de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten op te nemen in elk document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en dat aangeeft dat de accountant daarover heeft gerapporteerd.
- c. Overeenstemming te bereiken met het management over de vorm van het oordeel dat tot uitdrukking moet worden gebracht bij de samengevatte financiële overzichten (Zie: Alinea 9-11).
7. Indien de accountant concludeert dat de toegepaste criteria niet aanvaardbaar zijn of niet in staat is om de overeenstemming van het management te verkrijgen zoals beschreven in alinea 6(b), dient de accountant de opdracht om te rapporteren betreffende de samengevatte financiële overzichten niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereisen dit wel te doen. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard. De accountant dient een passende verwijzing naar dit feit op te nemen in de opdrachtvoorwaarden. De accountant dient eveneens het effect te bepalen dat dit mogelijk heeft op de opdracht om de financiële overzichten te controleren waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

Aard van de werkzaamheden

8. De accountant dient de volgende werkzaamheden uit te voeren, alsmede alle overige werkzaamheden die de accountant noodzakelijk kan achten, ter onderbouwing van het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten:
- a. Evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze het samengevatte karakter daarvan uiteenzetten en de gecontroleerde financiële overzichten aanduiden;
 - b. Wanneer samengevatte financiële overzichten niet vergezeld gaan van de gecontroleerde financiële overzichten, evalueren of zij duidelijk beschrijven:
 - (i) Bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn; of
 - (ii) De wet- of regelgeving die specificeert dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en die de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.

- c. Evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze de toegepaste criteria uiteenzetten;
- d. De samengevatte financiële overzichten vergelijken met de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten, teneinde te bepalen of de samengevatte financiële overzichten overeenkomen met of herberekend kunnen worden vanuit de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten;
- e. Evalueren of de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de toegepaste criteria;
- f. Evalueren, in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, of de samengevatte financiële overzichten de noodzakelijke informatie bevatten, alsmede of deze zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zijn;
- g. Evalueren of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, tenzij wet- of regelgeving bepaalt dat deze niet beschikbaar hoeven te worden gesteld en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten. (Zie: Alinea A8)

Vorm van het oordeel

- 9. Wanneer de accountant heeft geconcludeerd dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, dient het oordeel van de accountant, tenzij wet- of regelgeving anders vereist, gebruik te maken van één van de volgende bewoordingen: (Zie: Alinea A9)
 - a. De samengevatte financiële overzichten zijn in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria]; of
 - b. De samengevatte financiële overzichten zijn een getrouwe samenvatting van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria].
- 10. Indien wet- of regelgeving de bewoording van het oordeel over de samengevatte financiële overzichten voorschrijft in termen die anders zijn dan die welke beschreven zijn in alinea 9, dient de accountant:
 - a. De werkzaamheden die beschreven zijn in alinea 8 en alle verdere werkzaamheden toe te passen die noodzakelijk zijn om de accountant in staat te stellen om het voorgeschreven oordeel tot uitdrukking te brengen; alsmede
 - b. Te evalueren of de gebruikers van de samengevatte financiële overzichten het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten verkeerd zouden kunnen begrijpen

en, indien dat zo is, of aanvullende toelichting in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden kan wegnemen.

11. Indien, in het geval van alinea 10(b), de accountant concludeert dat aanvullende uitleg in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden niet kan wegnemen, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereist dat hij dit wel doet. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard.

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

12. De controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten kan van een latere datum zijn dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten te vermelden dat de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave bevatten van de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten die mogelijk een aanpassing van, dan wel een toelichting in de gecontroleerde financiële overzichten vereisen. (Zie: Alinea A10)
13. De accountant kan zich bewust worden van feiten die al bestonden op de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, maar waarvan de accountant voordien zich niet bewust was. In dergelijke gevallen dient de accountant de controleverklaring bij samengevatte financiële overzichten niet te uit te brengen voordat de afweging van de accountant van dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten overeenkomstig Standaard 560⁴ is afgerond.

⁴ Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode."

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

14. De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten⁵: (Zie: Alinea A15)
- a. Een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke accountant is; (Zie: Alinea A11)
 - b. Een geadresseerde; (Zie: Alinea A12)
 - c. Een inleidende paragraaf die:
 - (i) De samengevatte financiële overzichten aanduidt waarover de accountant rapporteert, met inbegrip van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de samengevatte financiële overzichten; (Zie: Alinea A 13)
 - (ii) De gecontroleerde financiële overzichten aanduidt;
 - (iii) Verwijst naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, los van alinea 17-18, het feit dat een goedkeurend oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;
 - (iv) Stelt dat indien de datum van de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten later is dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave bevatten van de invloed van gebeurtenissen die hebben plaatsgehad na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
 - (v) Een vermelding bevat die aangeeft dat de samengevatte financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die vereist zijn op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat het lezen van de samengevatte financiële overzichten het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten niet kan vervangen.
 - d. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management⁶ voor de samengevatte financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management⁷ verantwoordelijk is voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;

⁵ Alinea's 17-18, die de omstandigheden behandelen waarin de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast die welke in deze alinea worden opgenoemd.

⁶ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

⁷ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

- e. Een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de samengevatte financiële overzichten op basis van de op grond van deze Standaard vereiste werkzaamheden;
 - f. Een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht (Zie: Alinea 9-11);
 - g. De ondertekening door de accountant;
 - h. De datum van de controleverklaring; (Zie: Alinea A14)
 - i. Het adres van de accountant.
15. Indien de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten niet dezelfde is als de geadresseerde van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant de juistheid van het hanteren van een andere geadresseerde te evalueren. (Zie: Alinea A12)
16. De accountant dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie: Alinea A14)
- a. De datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verworven om daarop het oordeel te baseren, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor op zich hebben genomen; alsmede
 - b. De datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.

Aanpassingen van het oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten (Zie: Alinea A15)

17. Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat, maar de accountant zich ervan heeft vergewist dat de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met of een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in alinea 14 genoemde elementen:

- a. Te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat; alsmede
 - b. Een beschrijving te geven van:
 - (i) De onderbouwing van het oordeel met beperking over de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat oordeel met beperking; dan wel de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of de paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
 - (ii) De eventuele invloed daarvan op de samengevatte financiële overzichten.
18. Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in alinea 14 genoemde elementen:
- a. Te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat;
 - b. De onderbouwing van dat afkeurende oordeel of die oordeelonthouding te beschrijven; alsmede
 - c. Te vermelden dat, als gevolg van het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding, het niet passend is om een oordeel over de samengevatte financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Aangepast oordeel over de samengevatte financiële overzichten

19. Indien de samengevatte financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met, dan wel geen getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, en het management niet instemt met het maken van de noodzakelijke aanpassingen, dient de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten. (Zie: Alinea A15)

Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen

20. Wanneer het verspreiden of het gebruik van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten beperkt wordt, of de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële

overzichten lezers erop attendeert dat de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dient de accountant een vergelijkbare beperking of attentiepunt op te nemen in de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten.

Vergelijkende cijfers

21. Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten maar de samengevatte financiële overzichten dat niet doen, dient de accountant te bepalen of een dergelijke omissie redelijk is in de omstandigheden van de opdracht. De accountant dient de invloed te bepalen van een onredelijke omissie op de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie: Alinea A16)
22. Indien de samengevatte financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten waarover gerapporteerd werd door een andere accountant, dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten ook de aangelegenheden te bevatten die Standaard 710 van de accountant vereist om op te nemen in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten⁸. (Zie: Alinea. A17)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

23. De accountant dient te evalueren of alle niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met de samengevatte financiële overzichten, duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten. Indien de accountant concludeert dat de presentatie door de entiteit van de niet gecontroleerde aanvullende informatie niet duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten, dient de accountant het management te verzoeken om de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie te wijzigen. Indien het management weigert dit te doen, dient de accountant in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten uit te leggen dat dergelijke informatie niet is omvat door die verklaring. (Zie: Alinea A18)

Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

24. De accountant dient andere informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat om alle van materieel belang zijnde inconsistenties ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten te onderkennen. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie een

⁸ Standaard 710, "Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten."

van materieel belang zijnde inconsistentie onderkent, dient de accountant te bepalen of de samengevatte financiële overzichten dan wel de andere informatie moeten worden herzien. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie zich bewust wordt van een duidelijke van materieel belang zijnde daadwerkelijke afwijking, dient de accountant de aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie: Alinea A19)

Associëren van de accountant

25. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is er melding van te maken dat de accountant gerapporteerd heeft over samengevatte financiële overzichten in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, maar niet van plan is om de daarop betrekking hebbende controleverklaring toe te voegen, dient de accountant het management te verzoeken de controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management dat niet doet dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management de accountant op on gepaste wijze in verband brengt met de samengevatte financiële overzichten in dat document. (Zie: Alinea A20)
26. Het is mogelijk dat de accountant de opdracht heeft te rapporteren betreffende de financiële overzichten van een entiteit, maar niet de opdracht heeft om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten. Indien in dit geval de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is om een vermelding op te nemen in een document dat verwijst naar de accountant en naar het feit dat de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de door de accountant gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant zich ervan te vergewissen dat:
- De verwijzing naar de accountant wordt gemaakt in de context van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
 - De vermelding niet de indruk wekt dat de accountant heeft gerapporteerd over de samengevatte financiële overzichten.

Indien noch aan (a) noch aan (b) wordt voldaan, dient de accountant het management te verzoeken de vermelding zodanig te wijzigen dat die daaraan wel voldoet, dan wel in het document niet naar de accountant te verwijzen. Anderzijds kan de entiteit de accountant de opdracht geven om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten en om de daarop betrekking hebbende controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management de vermelding niet wijzigt, de verwijzing naar de accountant niet schrapt, dan wel een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten niet toevoegt aan het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, dient de accountant het management te informeren dat de accountant het niet eens is met de verwijzing naar de accountant en dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management op on gepaste wijze naar de accountant verwijst. (Zie: Alinea A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht

(Zie: Alinea 5 - 6)

- A1. De controle van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid verschaft de accountant de noodzakelijke kennis om zich te kwijten van zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met deze Standaard. Het toepassen van deze Standaard zal geen voldoende en geschikte informatie verschaffen om daarop het oordeel over de samengevatte financiële overzichten te baseren indien de accountant niet ook de financiële overzichten heeft gecontroleerd waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- A2. De overeenstemming van het management over de aangelegenheden die beschreven zijn in alinea 6 kan blijken uit de schriftelijke aanvaarding van de opdrachtvoorwaarden door het management.

Criteria (Zie: Alinea 6(a))

- A3. Het opstellen van samengevatte financiële overzichten vereist van het management om de informatie vast te stellen die dient te worden weergegeven in de samengevatte financiële overzichten zodat deze in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met dan wel een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten. Omdat samengevatte financiële overzichten naar hun aard geaggregeerde informatie en beperkte toelichting bevatten, bestaat er een verhoogd risico dat zij niet de noodzakelijke informatie bevatten om onder de omstandigheden niet misleidend te zijn. Dit risico neemt toe wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten.
- A4. Tot factoren die van invloed kunnen zijn op het bepalen door de accountant van de aanvaardbaarheid van de toegepaste criteria behoren:
 - De aard van de entiteit;
 - Het doel van de samengevatte financiële overzichten;
 - De informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten; en
 - De vraag of de toegepaste criteria zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zullen zijn.

- A5. De criteria voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) of bij wet- of regelgeving. Evenals dit het geval is voor financiële overzichten, zoals uiteengezet in Standaard 210⁹, kan de accountant in veel van dergelijke gevallen ervan uitgaan dat dergelijke criteria aanvaardbaar zijn.
- A6. Wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen criteria door het management ontwikkeld worden, bijvoorbeeld op basis van gebruik in een bepaalde sector. Criteria die onder de omstandigheden aanvaardbaar zijn, zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die:
- Op adequate wijze hun samengevatte karakter toelichten en de gecontroleerde financiële overzichten aanduiden;
 - Op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn dan wel, indien wet- of regelgeving erin voorziet dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar gesteld hoeven te worden voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten, die wet- of regelgeving beschrijven;
 - De toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzetten;
 - Overeenkomen met of kunnen worden herberekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
 - In het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, de noodzakelijke informatie bevatten alsmede zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zijn.
- A7. Adequate uiteenzetting van het samengevatte karakter van de samengevatte financiële overzichten en de aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten, waarnaar wordt verwezen in alinea A6(a), kan worden verschaft door bijvoorbeeld een titel als “Samengevatte financiële overzichten opgesteld vanuit de gecontroleerde financiële overzichten van het jaar geëindigd op 31 december 20X1.”

⁹ Standaard 210, “Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,” alinea A3 en A8-A9.

Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie: Alinea 8(g))

- A8. De evaluatie van de accountant of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, wordt beïnvloed door factoren zoals:
- De vraag of de samengevatte financiële overzichten op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn;
 - De vraag of de gecontroleerde financiële overzichten openbaar zijn gemaakt; of
 - De vraag of het management een proces heeft vastgesteld waardoor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten rechtstreekse toegang kunnen verkrijgen tot de gecontroleerde financiële overzichten.

Vorm van het oordeel

(Zie: Alinea 9)

- A9. Een conclusie gebaseerd op een evaluatie van de onderbouwende informatie die is verkregen door het uitvoeren van de in alinea 8 genoemde werkzaamheden, dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen dat één van de bewoordingen uit alinea 9 bevat. De beslissing van de accountant over de vraag welke bewoordingen hij zal gebruiken, kan worden beïnvloed door algemeen aanvaard gebruik in het desbetreffende rechtsgebied.

Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie: Alinea 12)

- A10. De werkzaamheden die beschreven zijn in alinea 8 worden dikwijls uitgevoerd tijdens of direct na de controle van de financiële overzichten. Wanneer de accountant rapporteert betreffende de samengevatte financiële overzichten na het afronden van de controle van de financiële overzichten, wordt van de accountant niet vereist om aanvullende controle-informatie te verkrijgen over de gecontroleerde financiële overzichten, noch dat hij rapporteert betreffende de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, aangezien de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten en deze niet actualiseren.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel (Zie: Alinea 14(a))

- A11. Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring is van een onafhankelijke accountant, bijvoorbeeld, "Verklaring van de onafhankelijke accountant," bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid. Dit onderscheidt de verklaring van de onafhankelijke accountant van door anderen uitgebrachte rapportages.

Geadresseerde (Zie: Alinea 14(b), 15)

- A12. Tot factoren, die van invloed kunnen zijn op de evaluatie door de accountant van de juistheid van de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten, behoren de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit, alsmede het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Inleidende paragraaf (Zie: Alinea 14(c)(i))

- A13. Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de samengevatte financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, kan de accountant overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, om de paginanummers aan te duiden waarop de samengevatte financiële overzichten worden weergegeven. Dit ondersteunt lezers bij het onderkennen van de samengevatte financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring (Zie: Alinea 14(h),16)

- A14. De persoon of personen met erkende bevoegdheid om te concluderen dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en daarvoor verantwoordelijkheid te nemen, hangt/hangen af van de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit en het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Voorbeelden (Zie: Alinea 14,17-19)

- A15. De bijlage bij deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten die:
- Goedkeurende oordelen bevatten;
 - Zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de accountant aangepaste oordelen heeft uitgebracht; alsmede
 - Een aangepast oordeel bevatten.

Vergelijkende cijfers

(Zie: Alinea 21 - 22)

- A16. Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten, is er sprake van een veronderstelling dat de samengevatte financiële overzichten eveneens vergelijkende cijfers zouden bevatten. Vergelijkende cijfers in de gecontroleerde financiële overzichten kunnen worden beschouwd als vergelijkende cijfers dan wel als ter vergelijking opgenomen financiële informatie. Standaard 710 beschrijft hoe dit verschil van invloed is op de controleverklaring betreffende de financiële overzichten, met inbegrip van met name verwijzing naar andere accountants die de financiële overzichten over de voorgaande periode hebben gecontroleerd.
- A17. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling van de accountant of een omissie van vergelijkende cijfers redelijk is, omvatten de aard en het doel van de samengevatte financiële overzichten, de toegepaste criteria, alsmede de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

(Zie: Alinea 23)

- A18. Standaard 700¹⁰ bevat vereisten en leidraden die moeten worden toegepast wanneer niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd samen met gecontroleerde financiële overzichten die, aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, van dienst kunnen zijn bij het toepassen van de vereiste in alinea 23.

Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

(Zie: Alinea 24)

- A19. Standaard 720¹¹ bevat vereisten en leidraden met betrekking tot het lezen van andere informatie die is opgenomen in een document dat de gecontroleerde financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat, alsmede vereisten en leidraden die inspelen op van materieel belang zijnde inconsistenties en van materieel belang zijnde daadwerkelijke afwij-

¹⁰ Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en rapporteren over financiële overzichten," alinea 46-47.

¹¹ Standaard 720, "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen."

kingen. Aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, kunnen deze van dienst zijn bij het toepassen van de vereisten uit alinea 24.

Associëren van de accountant

(Zie: Alinea 25 - 26)

- A20. Tot andere passende acties die de accountant kan ondernemen wanneer het management niet de actie onderneemt waartoe is verzocht, kunnen behoren het informeren van de beoogde gebruikers en overige bekende derde gebruikers over de ongepaste verwijzing naar de accountant. De handelwijze van de accountant hangt af van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Derhalve kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen bij samengevatte financiële overzichten

(Zie: Alinea A15)

Voor voorbeeldteksten van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Doel van een beoordelingsopdracht</i>	3
<i>Algemene uitgangspunten van een beoordelingsopdracht</i>	4 - 7
<i>Reikwijdte van een beoordelingsopdracht</i>	8
<i>Beperkte mate van zekerheid</i>	9
<i>Opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 12
<i>Planning</i>	13 - 15
<i>Door anderen verrichte werkzaamheden</i>	16
<i>Documentatie</i>	17
<i>Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing</i>	18 - 22A
<i>Conclusies en rapportering</i>	23 - 28
<i>Bijlage: Voorbeelden van detailprocedures die zouden kunnen worden uitgevoerd bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot een jaarrekening</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant¹ ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van een financieel overzicht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring die de accountant in het kader van een dergelijke opdracht geeft.
2. Deze Standaard heeft betrekking op de beoordeling van financiële overzichten. Voorts is deze Standaard voor zover relevant van toepassing op een opdracht tot beoordeling van andere historische financiële informatie. In deze situatie kan de Standaard, indien noodzakelijk geacht, worden aangepast aan de feitelijke omstandigheden. Aanwijzingen die in andere Standaarden zijn opgenomen kunnen voor de accountant bij het toepassen van deze Standaard mogelijk van dienst zijn.

Doel van een beoordelingsopdracht

3. Het doel van een beoordeling van een financieel overzicht is de accountant in staat te stellen om, op basis van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving (negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid).

Algemene uitgangspunten van een beoordelingsopdracht

4. De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC. De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. onafhankelijkheid;
 - b. integriteit;
 - c. objectiviteit;
 - d. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - e. geheimhouding; en
 - f. professioneel gedrag.

¹ Het begrip accountant wordt in alle Standaarden gehanteerd bij het omschrijven van zowel assurance- als daaraan verwante opdrachten die uitgevoerd kunnen worden. Een dergelijke verwijzing is niet bedoeld in te houden dat een accountant die overige assurance- of aan assurance verwante opdrachten verricht tevens wordt geacht de controlerend accountant van de entiteit te zijn.

5. De accountant dient de beoordelingsopdracht in overeenstemming met deze Standaard uit te voeren.
6. De accountant dient de beoordelingsopdracht te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat het te onderzoeken financiële overzicht onjuistheden van materieel belang bevat.
7. Om in de beoordelingsverklaring de (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid te kunnen uitspreken, dient de accountant voornamelijk door het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voldoende onderbouwing te verkrijgen om conclusies te kunnen trekken.

Reikwijdte van een beoordelingsopdracht

8. Met "reikwijdte van een beoordelingsopdracht" wordt bedoeld de beoordelingswerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht om het doel van de beoordelingsopdracht te bereiken. De werkzaamheden die nodig zijn om een beoordelingsopdracht te kunnen uitvoeren dienen door de accountant te worden bepaald op grond van de voorschriften in deze Standaard, de voorschriften van relevante beroepsorganisaties, bepalingen in wet- en regelgeving, alsmede voor zover van toepassing de opdrachtvoorwaarden en de rapporteringsvoorschriften.

Beperkte mate van zekerheid

9. Een beoordelingsopdracht verschaft een beperkte mate van zekerheid dat de beoordeelde informatie geen onjuistheden van materieel belang bevat. De conclusie van de accountant wordt in negatief geformuleerde bewoordingen weergegeven.

Opdrachtvoorwaarden

10. Er dient tussen de accountant en de opdrachtgever overeenstemming te bestaan over de opdrachtvoorwaarden. Deze worden in een schriftelijke opdrachtbevestiging of op een andere passende wijze, bijvoorbeeld in een contract vastgelegd.
11. Een opdrachtbevestiging kan nuttig zijn bij het plannen van de beoordelingswerkzaamheden. Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door de schriftelijke opdrachtbevestiging wordt de aanvaarding van de opdracht door de accountant bekrachtigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over het doel en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.
12. Onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:

- Het doel van de uit te voeren opdracht.
- De verantwoordelijkheid van het bestuur voor het financiële overzicht.
- De reikwijdte van de beoordelingsopdracht, inclusief de verwijzing naar deze Standaard.
- De vrije toegang tot alle vastleggingen, documentatie en andere vereiste informatie in het kader van de beoordelingsopdracht.
- Een voorbeeld van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden uitgebracht.
- Het gegeven dat gezien de aard van opdracht niet mag worden verwacht dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals bijvoorbeeld fraude of verduisteringen, worden ontdekt.
- Een vermelding dat geen accountantscontrole wordt toegepast en dat derhalve geen accountantsverklaring omtrent de getrouwheid wordt verstrekt. Ter benadrukking van dit punt en ter voorkoming van misverstanden kan de accountant ook overwegen vast te leggen dat een beoordelingsopdracht niet in de plaats kan treden van een controleopdracht, vereist op grond van wettelijke of contractuele bepalingen.

Planning

13. **De accountant dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend kan worden uitgevoerd.**
14. **Ten behoeve van het plannen van de beoordelingswerkzaamheden dient de accountant kennis omtrent de activiteiten van de entiteit te verwerven dan wel zijn kennis te actualiseren, die mede omvat de organisatie van de entiteit, de administratieve systemen, haar operationele kenmerken en de aard van de posten in het financiële overzicht (bijvoorbeeld bezittingen, schulden, opbrengsten en kosten).**
15. De accountant wordt geacht inzicht te hebben in voornoemde aangelegenheden en in andere aangelegenheden die voor het financiële overzicht van belang zijn, zoals kennis van de productie- en distributiemethoden van de entiteit, producten, de vestigingsplaatsen en de verbonden partijen. De accountant heeft deze kennis nodig om van belang zijnde inlichtingen te kunnen inwinnen, toereikende beoordelingswerkzaamheden vast te stellen en om zich een oordeel te vormen omtrent de verkregen antwoorden en overige informatie.

Door anderen verrichte werkzaamheden

16. **Als de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant of een andere deskundige dient de accountant vast te stellen dat de verrichte werkzaamheden in het kader van het doel van de beoordelingsopdracht toereikend zijn.**

Documentatie

17. De accountant dient de werkzaamheden die belangrijk zijn voor het geven van inzicht in de onderbouwing van de beoordelingsverklaring vast te leggen en wel op zodanige wijze dat kan worden vastgesteld dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard.

Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing

18. De accountant dient de aard, de tijdsfasering en de omvang van de specifieke beoordelingswerkzaamheden vast te stellen op basis van zijn vakkundig oordeel. Bij deze oordeelsvorming zijn van belang:
- Verworven kennis bij de uitvoering van controle- of beoordelingsopdrachten van financiële overzichten van voorafgaande perioden.
 - Kennis omtrent de activiteiten van de entiteit alsmede van de verslaggevingsgrondslagen en van de toepassingen daarvan die in de bedrijfstak waar de entiteit werkzaam is aanvaardbaar zijn.
 - De administratie van de entiteit.
 - De mate waarin een bepaalde post is beïnvloed door de oordeelsvorming van het bestuur van de entiteit.
 - Het materieel belang van de transacties en posten.
19. De accountant dient bij het bepalen van het materieel belang dezelfde overwegingen toe te passen als bij een controleopdracht. Hoewel het risico dat onjuistheden niet ontdekt worden bij een beoordelingsopdracht groter is dan bij een controleopdracht, wordt het oordeel of iets van materieel belang is bepaald op basis van de informatie waarover de accountant rapporteert en de behoeften van degenen die zich baseren op deze informatie en niet op grond van het niveau van de verstrekte zekerheid.
20. De werkzaamheden inzake een beoordelingsopdracht omvatten in het algemeen:
- Het verkrijgen van inzicht in de activiteiten van de entiteit en van de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is.
 - Het informeren naar de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
 - Het inwinnen van inlichtingen over de procedures die de entiteit volgt bij het vastleggen, rubriceren en samenvatten van de transacties, het samenvoegen van de informatie ten behoeve van de opname in het financiële overzicht en de procedures aangaande het opstellen van het financiële overzicht.

- Het inwinnen van inlichtingen betreffende alle van materieel belang zijnde beweringen in het financiële overzicht.
- Het toepassen van cijferanalyse gericht op het opsporen van relaties en van individuele posten in het financiële overzicht met een ongebruikelijk karakter. Deze cijferanalyse omvat mede:
 - De vergelijking van het financiële overzicht met het financiële overzicht van voorgaande perioden;
 - De vergelijking van het financiële overzicht met de begrote resultaten en de geprognosticeerde financiële positie;
 - Het bestuderen van de onderlinge samenhang van de posten in het financiële overzicht waarvan verwacht wordt dat zij een voorzienbaar patroon volgen, op grond van de ervaringen bij de entiteit of de normen in de bedrijfstak.

Bij het toepassen van deze cijferanalyse houdt de accountant rekening met de verschillende oorzaken die hebben geleid tot aanpassingen in het financiële overzicht van voorafgaande perioden.

- Het informeren naar de besluiten van vergaderingen van aandeelhouders, directie en (commissies uit de) raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van invloed kunnen zijn op het financiële overzicht.
- Het kritisch lezen van het financiële overzicht teneinde te beoordelen of dit, de informatie die de accountant tot zijn beschikking heeft in aanmerking nemend, is opgesteld op basis van de aangegeven grondslagen van waardering en resultaatbepaling.
- Het kennis nemen van eventuele rapporten van andere accountants, die betrokken zijn geweest bij de controle of bij de beoordeling van financiële overzichten van onderdelen van een groep.
- Het inwinnen van inlichtingen bij personen die verantwoordelijkheid dragen voor financiële en administratieve zaken, over bijvoorbeeld:
 - De volledigheid van de vastlegging van transacties;
 - Het voldoen van het financiële overzicht aan daarin vermelde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling;
 - Veranderingen in de activiteiten van de onderneming of in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling of de toepassing daarvan;
 - Bijzondere zaken die naar voren zijn gekomen bij de hiervoor genoemde punten;
 - Het verkrijgen van een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit.

De bijlage bij deze Standaard geeft een overzicht van mogelijke werkzaamheden die veelal worden uitgevoerd. Het overzicht is niet limitatief en evenmin is bedoeld dat alle genoemde werkzaamheden bij elke beoordelingsopdracht moeten worden uitgevoerd.

21. **De accountant dient navraag te doen naar gebeurtenissen na de einddatum van de periode, die mogelijk tot aanpassing van het financiële overzicht of opname in de toelichting kunnen leiden.** De accountant draagt geen verantwoordelijkheid voor het verrichten van werkzaamheden om dergelijke gebeurtenissen die plaatsvinden na de datering van zijn rapport te identificeren.
22. **Indien de accountant redenen heeft om aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt wellicht onjuistheden van materieel belang zou kunnen bevatten, dient hij in zodanige mate aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden te verrichten dat hij in staat is tot de uitspraak te komen van een negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid of tot de constatering dat een aangepaste formulering van het oordeel in de beoordelingsverklaring noodzakelijk is.**
- 22A. *Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten" is voorgeschreven te handelen. De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*

Conclusies en rapportering

23. **De beoordelingsverklaring dient een duidelijk schriftelijke mededeling met een (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid te bevatten.** De accountant dient zijn conclusies die zijn getrokken op grond van de bij de beoordelingsopdracht verkregen informatie (zekerheid) te beoordelen en te wegen. Dit proces vormt de basis voor het verstrekken van de (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid.
24. **Op grond van de uitkomsten van zijn werkzaamheden dient de accountant te beoordelen of hem informatie ter kennis is gekomen die voor hem aanleiding is te concluderen dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijn de grondslagen voor de financiële verslaggeving.**
25. **De verklaring inzake de beoordeling van een financieel overzicht omschrijft de reikwijdte van de opdracht teneinde de lezer in staat te stellen de aard van de verrichte werkzaamheden te begrijpen en duidelijk te maken dat geen accountantscontrole heeft plaatsgevonden en dat daarom geen accountantsverklaring wordt gegeven.**

26. De verklaring inzake de beoordeling van een financieel overzicht dient de volgende elementen te bevatten, in het algemeen in onderstaande volgorde:
- a. opschrift;
 - b. geadresseerde;
 - c. inleidende paragraaf waarin opgenomen:
 - de identificatie van het financiële overzicht waarop de beoordelingsopdracht betrekking heeft;
 - de vermelding van de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit en de verantwoordelijkheid van de accountant;
 - d. paragraaf, waarin de aard van de beoordeling wordt omschreven, alsmede:
 - de verwijzing naar algemeen aanvaarde Standaard en met betrekking tot beoordelingsopdrachten;
 - de vermelding dat een beoordelingsopdracht hoofdzakelijk beperkt is tot het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses;
 - de vermelding dat door de aard en omvang van de werkzaamheden deze slechts kunnen resulteren in een beperkte mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van het financiële overzicht en dat deze mate van zekerheid lager is dan die welke aan een accountantsverklaring kan worden ontleend;
 - e. conclusie van de accountant (negatief geformuleerd);
 - f. datum van de beoordelingsverklaring;
 - g. adres van de accountant; en
 - h. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).
27. In de beoordelingsverklaring dient de accountant:
- a. in zijn conclusie te verwoorden dat op basis van de werkzaamheden hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving is; of
 - b. indien hem is gebleken dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, de aangelegenheden die daarvan de oorzaak zijn te omschrijven alsmede de draagwijdte van het effect daarvan op het financiële overzicht, tenzij dit onmogelijk is en:
 - (l) naast de negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid tevens de bedenking tot uitdrukking te brengen; of

- (II) indien het effect van een bedenking tegen het financiële overzicht van zodanig wezenlijke betekenis is dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat een beoordelingsverklaring met beperking niet toereikend is om het misleidende of onvolledige karakter van het financiële overzicht tot uitdrukking te brengen, een afkeurende beoordelingsverklaring te geven dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving; of
 - c. indien er sprake is van een beperking van materieel belang in de beoordeling, deze beperking te omschrijven en:
 - (I) tot uitdrukking te brengen dat er sprake is van een beperking met betrekking tot het negatief geformuleerde oordeel als gevolg van de impact van mogelijke aanpassingen die anders hadden kunnen worden ontdekt als er geen sprake was geweest van een beperking van de scope van de werkzaamheden; of
 - (II) indien het effect van de beperking van wezenlijke betekenis is tot uitdrukking te brengen dat geen enkele zekerheid wordt verstrekt .
28. De accountant dient zijn beoordelingsverklaring te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid, hetgeen mede inhoudt dat er werkzaamheden worden verricht met betrekking tot gebeurtenissen die zich voordoen tot het moment van datering van het rapport. Aangezien de accountant de verantwoordelijkheid draagt voor zijn rapportering aangaande het door het bestuur van de entiteit opgemaakte financiële overzicht, dient de accountant zijn beoordelingsverklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop het bestuur van de entiteit het financiële overzicht heeft opgemaakt.

Bijlage: Voorbeelden van detailprocedures die zouden kunnen worden uitgevoerd bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot een jaarrekening

1. De werkzaamheden voor het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses die uitgevoerd worden bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot de financiële overzichten worden op basis van vakkundige oordeelsvorming van de accountant vastgesteld. Het hierna volgende overzicht van werkzaamheden dient uitsluitend ter illustratie. Dit overzicht is niet limitatief, noch is bedoeld dat alle genoemde werkzaamheden bij elke beoordelingsopdracht moeten worden uitgevoerd. Dit overzicht is niet bedoeld als een beoordelingsprogramma of checklist ten behoeve van het uitvoeren van de opdracht.

Algemeen

2. Bespreek de voorwaarden en de reikwijdte van de opdracht met de opdrachtgever en met de medewerkers die de werkzaamheden gaan uitvoeren.
3. Stel een opdrachtbevestiging op waarin de voorwaarden en de reikwijdte van opdracht worden uiteengezet.
4. Verkrijg inzicht in de activiteiten van de entiteit en het administratieve systeem alsmede in de wijze waarop financiële overzichten worden opgesteld.
5. Informeer of alle financiële informatie
 - a. volledig;
 - b. tijdig; en
 - c. na de vereiste autorisatieprocedures wordt vastgelegd.
6. Verkrijg de saldibalans en stel vast dat deze aansluit met het grootboek en de financiële overzichten.
7. Neem de resultaten van eerdere controles en beoordelingsopdrachten inclusief de op grond daarvan nodig geachte correcties in overweging.
8. Informeer of er belangrijke veranderingen in de entiteit ten opzichte van het voorgaande jaar hebben plaatsgevonden (bijvoorbeeld veranderingen in de eigendomsverhoudingen of wijzigingen in de vermogensstructuur).
9. Informeer naar de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling en beoordeel of:
 - a. zij in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen (bijvoorbeeld Nederlandse of internationale standaarden);
 - b. zij dienovereenkomstig zijn toegepast; en
 - c. zij op consistente wijze zijn toegepast en, zo dat niet geval is, ga dan na of wijzigingen in de (toepassing van de) grondslagen in voldoende mate zijn toegelicht.

10. Lees de notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van het bestuur en van andere relevante lichamen om die zaken te identificeren die belangrijk zouden kunnen zijn voor de beoordelingsopdracht.
11. Informeer of de tijdens de vergaderingen van aandeelhouders, het bestuur en van andere relevante lichamen genomen besluiten die van invloed zijn op de financiële overzichten, op toereikende wijze in de financiële overzichten zijn verwerkt.
12. Informeer of er transacties hebben plaatsgevonden met verbonden partijen en op welke wijze dergelijke transacties zijn verwerkt en of zij toereikend zijn toegelicht.
13. Informeer naar het bestaan van voorwaardelijke verplichtingen.
14. Informeer naar eventuele plannen om belangrijke activa of activiteiten af te stoten.
15. Bestudeer de financiële overzichten en bespreek deze met het bestuur van de entiteit.
16. Beoordeel de toereikendheid van de toelichting bij de financiële overzichten alsmede de toereikendheid van de indeling en de presentatie.
17. Vergelijk de resultaten zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven met die uit vergelijkbare voorgaande perioden, en met de aanwezige budgetten en prognoses.
18. Verkrijg en beoordeel de verklaringen voor eventuele ongebruikelijke fluctuaties en afwijkingen in de financiële overzichten.
19. Beoordeel het effect van niet-gecorrigeerde fouten in de financiële overzichten, zowel afzonderlijk als gezamenlijk. Breng het bestuur van de entiteit op de hoogte van de fouten en stel vast welke invloed de niet-gecorrigeerde fouten op het beoordelingsrapport zullen hebben.
20. Vraag een schriftelijke bevestiging bij de financiële overzichten.

Liquide middelen

21. Ga na of afstemming van het grootboek met de banksaldi is gemaakt; informeer of oude of ongewone saldi met personeel bestaan.
22. Informeer naar overboekingen tussen diverse soorten liquide middelen gedurende de perioden kort voor en na de balansdatum.
23. Informeer of er enige beperkingen zijn ten aanzien van de opdraagbaarheid van liquide middelen.

Debiteuren

24. Informeer naar de administratieve voorschriften voor het boeken van debiteuren en stel vast of er kortingen worden gegeven.
25. Bestudeer het overzicht van debiteuren en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
26. Verkrijg en beoordeel verklaringen voor belangrijke wijzigingen in de posten vergeleken met voorgaande perioden of met de verwachtingen.
27. Vraag naar een saldijs uitgesplitst naar ouderdom. Informeer naar de reden voor ongebruikelijk grote posten, creditsaldi of enige andere ongebruikelijke saldi en vraag naar de inbaarheid van de debiteuren.

28. Bespreek met het bestuur van de entiteit de indeling van de debiteuren inclusief langlopende posten, netto-creditsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen te vorderen bedragen van aandeelhouders, commissarissen, en andere verbonden partijen.
29. Informeer naar de wijze van bepaling van de voorziening van dubieuze debiteuren en beoordeel deze op aanvaardbaarheid.
30. Informeer of er vorderingen op debiteuren in onderpand zijn gegeven, ter financiering zijn overgedragen of verdisconteerd.
31. Informeer naar de procedures die een correcte periode-afbakening met de verkooptransacties en de retouren verzekeren.
32. Informeer of er posten met betrekking tot goederen in consignatie zijn en zo ja, of er correcties zijn gemaakt om deze transacties te corrigeren en in de voorraad zijn opgenomen.
33. Informeer of er na de balansdatum belangrijke creditnota's zijn verzonden die betrekking hebben op verkopen tijdens de verslagperiode en ga na of met die posten ultimo verslagperiode is rekening gehouden.

Voorraden

34. Bekijk de voorraadlijst en stel vast of:
 - a. het totaal overeenstemt met het saldo in de saldbalans; en
 - b. of de lijst is gebaseerd op een voorraadopname.
35. Informeer naar de wijze van voorraadopname.
36. Indien per balansdatum geen voorraadopname heeft plaatsgevonden, informeer of:
 - a. een permanente voorraadadministratie wordt bijgehouden en/of periodiek afstemming plaatsvindt met de werkelijke voorraad; en
 - b. of een geïntegreerd kostprijsstelsel wordt gehanteerd en of dit stelsel in het verleden betrouwbare informatie heeft opgeleverd.
37. Bespreek de correcties die zijn gemaakt naar aanleiding van de laatstgehouden voorraadopname.
38. Informeer naar de afgrensprocedures met betrekking tot voorraadmutaties.
39. Ga na wat de waarderingsgrondslag is van iedere voorraadcategorie en in het bijzonder die ten aanzien van de eliminatie van intercompanywinsten. Ga na of de voorraad wordt gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde.
40. Beoordeel de consistentie waarmee voorraadwaarderingsmethoden zijn toegepast, waaronder de aspecten als kosten van materiaal, arbeid en overhead.
41. Vergelijk bedragen van belangrijke voorraadcategorieën met die uit voorgaande perioden en met verwachtingen voor de komende periode. Informeer naar belangrijke fluctuaties en verschillen.
42. Vergelijk de omloopsnelheid van de voorraad met die uit voorgaande perioden.

43. Informeer over de methoden die worden gebruikt voor het identificeren van slecht lopende en oude voorraden en of dergelijke voorraden zijn gewaardeerd tegen opbrengstwaarde.
44. Informeer of er voorraden zijn die bij de opdrachtgever in consignatie liggen en zo ja of correcties zijn aangebracht zodat deze goederen niet in de voorraadadministratie zijn opgenomen.
45. Informeer of er voorraden als onderpand zijn gegeven, op andere locaties zijn opgeslagen of in consignatie bij derden liggen en ga na of dergelijke transacties op een juiste wijze in de administratie zijn verwerkt.

Beleggingen (inclusief groepsmaatschappijen en genoteerde effecten)

46. Vraag naar een overzicht van de beleggingen per balansdatum en ga na of het totaal aansluit met de saldibalans.
47. Informeer naar de waarderingsgrondslagen die zijn toegepast.
48. Vraag bij het bestuur van de entiteit naar de actuele waarden van de beleggingen en beoordeel of er mogelijke realisatieproblemen bestaan.
49. Beoordeel of de winsten en verliezen uit beleggingen op een juiste wijze in de administratie zijn verwerkt.
50. Informeer naar de wijze van indeling in lange- en korte-termijnbeleggingen.

Materiële vaste activa en afschrijvingen

51. Vraag naar een overzicht van materiële vaste activa waarin zijn opgenomen de aanschaffingswaarde en geaccumuleerde afschrijvingen en stel vast of het overzicht aansluit met de saldibalans.
52. Informeer naar de toegepaste afschrijvingsmethoden en de voorschriften ten aanzien van het activeren of het opnemen als kosten van onderhoud. Beoordeel of de materiële vaste activa onderhevig zijn geweest aan belangrijke en naar verwachting blijvende waardedalingen.
53. Bespreek met het bestuur van de entiteit de bij- en afboekingen van de materiële vaste activa en de wijze waarop winsten en verliezen bij verkoop of buiten gebruikstelling worden geboekt. Informeer of al dergelijke transacties zijn vastgelegd.
54. Informeer naar de consistentie van de afschrijvingsmethoden en -percentages en vergelijk de afschrijvingen met voorgaande perioden.
55. Informeer of er mogelijk pandrecht op materiële vaste activa bestaat.
56. Bespreek of lease-contracten correct in de financiële overzichten zijn weergegeven, conform de algemene aanvaarde waarderingsgrondslagen.

Vooruitbetaalde kosten, immateriële activa en overige activa

57. Vraag naar overzichten die de aard van deze posten aangeven en bespreek met het bestuur van de entiteit de aanvaardbaarheid van activering daarvan.
58. Informeer naar de waarderingsgrondslagen, de rubricering en de afschrijvingsmethode van deze posten.

59. Vergelijk de saldi van vooruitbetaalde kosten en de hierop betrekking hebbende kostenrekeningen met die van voorgaande perioden en bespreek belangrijke fluctuaties met het bestuur van de entiteit.
60. Bespreek de indeling in posten op lange en korte termijn met het bestuur van de entiteit.

Leningen

61. Verkrijg een overzicht van de leningen en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
62. Informeer of er leningen zijn waarbij het bestuur van de entiteit niet heeft voldaan aan de voorwaarden van de leningsovereenkomst en zo ja, of een en ander toereikend in de financiële overzichten is verwerkt.
63. Beoordeel de redelijkheid van interestkosten in vergelijking met het saldo van de leningen.
64. Doe navraag of er ten behoeve van de leningen zekerheden zijn gesteld.
65. Informeer of bij de leningen onderscheid is gemaakt tussen korte en lange termijnposten.

Crediteuren

66. Informeer naar de wijze van vastleggen van crediteuren en ga na waar de vennootschap recht heeft op kortingen.
67. Verkrijg en beoordeel de verklaringen voor belangrijke fluctuaties in posten vergeleken met voorgaande boekjaren en met de verwachtingen.
68. Verkrijg een overzicht van crediteuren en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
69. Informeer of saldi worden aangesloten met opgave van crediteuren en vergelijk deze met voorgaande saldi. Vergelijk de omloopsnelheid met voorgaande perioden.
70. Beoordeel of er belangrijke niet geregistreerde schulden kunnen bestaan.
71. Informeer of schulden aan aandeelhouders, commissarissen en andere verbonden partijen apart zijn toegelicht.

Overlopende kosten en voorwaardelijke schulden

72. Verkrijg een overzicht van de overige schulden en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
73. Vergelijk belangrijke totalen van hierop betrekking hebbende kostenrekeningen met vergelijkbare posten uit voorgaande perioden.
74. Informeer naar de bevoegdheden voor het aangaan van dergelijke schulden, de betalingsvoorwaarden en het voldoen aan de voorwaarden, het verstrekte onderpand en de indeling.
75. Informeer naar de methoden om overige schulden vast te stellen.
76. Informeer naar de aard van de bedragen met betrekking tot voorwaardelijke schulden en verplichtingen.
77. Informeer of er actuele of voorwaardelijke schulden bestaan die niet zijn vastgelegd in de financiële overzichten. Zo ja, bespreek met het bestuur van de entiteit of hiervoor voorzieningen

moeten worden opgenomen dan wel of een vermelding in de toelichting bij de financiële overzichten nodig is.

Vennootschapsbelasting en overige belastingen

78. Informeer bij het bestuur van de entiteit of er feiten of omstandigheden zijn, waaronder begrepen meningsverschillen met de belastingautoriteiten, die een belangrijk effect kunnen hebben op de belastingpositie van de vennootschap.
79. Beoordeel de belastingpost aan de hand van het resultaat van de vennootschap van het desbetreffende verslagperiode.
80. Informeer naar de toereikendheid van de geboekte latente en actuele belastingverplichtingen inclusief de posten betreffende voorgaande boekjaren.

Gebeurtenissen na balansdatum

81. Vraag bij het bestuur van de entiteit de laatste tussentijdse financiële overzichten op en vergelijk deze met de financiële overzichten die beoordeeld wordt en met die van vergelijkbare perioden uit het voorgaande jaar.
82. Informeer naar gebeurtenissen na balansdatum die een materieel effect op de financiële overzichten kunnen hebben en in het bijzonder of er:
 - a. belangrijke verplichtingen of onzekerheden zijn ontstaan na de balansdatum;
 - b. enige belangrijke veranderingen in het aandelenkapitaal, leningen op lange termijn of werkkapitaal hebben plaatsgevonden tot de datum van de beoordeling; en
 - c. enige ongewone wijzigingen in de financiële overzichten zijn aangebracht gedurende de periode tussen de balansdatum en de datum van de beoordeling.

Beoordeel of het nodig is de financiële overzichten of de toelichting aan te passen

83. Verkrijg en lees de notulen van vergaderingen (van aandeelhouders, bestuur, commissarissen en andere relevante lichamen) die na de balansdatum hebben plaatsgevonden.

Aansprakelijkheidstellingen

84. Informeer bij het bestuur van de entiteit of de vennootschap te maken heeft met rechtszaken -lopend dan wel in gang gezet- waarin zij zal worden aangesproken. Beoordeel het effect daarvan op de financiële overzichten en de toereikendheid van de toelichting.

Eigen vermogen

85. Verkrijg en beoordeel een overzicht van de transacties die hebben plaatsgevonden binnen de posten van het eigen vermogen waaronder nieuwe emissie, eigen inkoop en dividenden.
86. Informeer of er bepaalde restricties zijn ten aanzien van de uitkeerbaarheid van de ingehouden winst of andere posten van het eigen vermogen.

Resultatenrekening

87. Vergelijk de resultaten met die van voorgaande perioden en met de verwachtingen voor de lopende perioden. Bespreek belangrijke fluctuaties met het bestuur van de entiteit.
88. Bespreek of de belangrijke verkopen en kosten in de juiste perioden zijn verantwoord.
89. Beoordeel bijzondere en ongebruikelijke posten.
90. Beoordeel en bespreek met het bestuur van de entiteit de relatie tussen verwante posten in de verlies- en winstrekening en beoordeel de aanvaardbaarheid daarvan in de context van soortgelijke relaties in voorgaande perioden en met andere informatie die de accountant ter beschikking staat

<i>Inleiding</i>	1 - 3A
<i>Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie</i>	4 - 6
<i>Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie</i>	7 - 9
<i>Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 11
<i>Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie</i>	12 - 29
<i>Het evalueren van afwijkingen</i>	30 - 33
<i>Bevestigingen van het bestuur</i>	34 - 35
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie</i>	36 - 37
<i>Communicatie</i>	38 - 42
<i>Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie</i>	43 - 63
<i>Documentatie</i>	64
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van tussentijdse financiële informatie van een controlecliënt, omtrent de werkzaamheden die de accountant bij een dergelijke beoordelingsopdracht verricht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring.
2. In het kader van deze Standaard wordt onder 'tussentijdse financiële informatie' verstaan: financiële informatie die wordt opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving¹ in de vorm van volledige of verkorte set van financiële overzichten over een periode die korter is dan de verslagperiode van de entiteit.
3. **Een accountant die de opdracht heeft aanvaard om tussentijdse financiële informatie van een entiteit te beoordelen, dient zich bij de uitvoering van deze opdracht te baseren op deze Standaard.** Door zijn controle van de jaarrekening verkrijgt de accountant kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing. Wanneer de accountant de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen, actualiseert hij zijn kennis door de inlichtingen die hij tijdens de beoordeling inwint, terwijl zijn kennis van de entiteit hem helpt bij het bepalen van de aard en omvang van de in te winnen inlichtingen, de te verrichten cijferanalyses en de andere uit te voeren beoordelingswerkzaamheden. Een accountant die de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen van een entiteit waarvan hij niet de financiële overzichten controleert, houdt zich bij zijn beoordelingswerkzaamheden aan Standaard 2400, "Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten". Aangezien de accountant in deze omstandigheden doorgaans niet beschikt over dezelfde diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, als de controlerend accountant van de entiteit, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren teneinde de doelstelling van de beoordelingsopdracht te kunnen verwezenlijken.
- 3A. Deze Standaard heeft betrekking op de beoordeling van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit. Voorts is deze Standaard voor zover relevant van toepassing op een opdracht tot beoordeling van historische financiële informatie anders dan tussentijdse financiële informatie welke wordt uitgevoerd door de accountant van de entiteit. In deze situatie kan de Standaard, indien noodzakelijk geacht, worden aangepast aan de feitelijke omstandigheden.

¹ Bijvoorbeeld de door de International Accounting Standards Board gepubliceerde International Financial Reporting Standards.

Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

4. **De accountant dient te voldoen aan de ethische normen die van toepassing zijn op de controle van de jaarlijkse financiële overzichten van de entiteit.** Deze ethische normen stellen eisen aan de professionele verantwoordelijkheid van de accountant op de volgende gebieden: onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, professioneel gedrag en vaktechnische normen.
5. **De accountant dient voor de individuele opdracht relevante procedures voor kwaliteitsbeheersing te volgen.** De aspecten van kwaliteitsbeheersing die van toepassing zijn op een individuele opdracht omvatten: de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de kwaliteit van de opdracht, ethische normen, het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en van specifieke opdrachten, de samenstelling van opdrachtteams, de uitvoering van de opdracht en de bewaking daarvan.
6. **De accountant dient de beoordeling te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat de tussentijdse financiële informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of de voorstelling van zaken door het bestuur van de entiteit.

Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

7. Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.
8. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.

9. Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10. De accountant en de opdrachtgever dienen de opdrachtvoorwaarden overeen te komen.
11. De overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden doorgaans vastgelegd in een schriftelijke opdrachtbevestiging. Een opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht en met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van het bestuur en van de accountant, de te verkrijgen mate van zekerheid en de aard en vorm van de verklaring. Een opdrachtbevestiging bevat doorgaans de volgende elementen:
- het doel van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie;
 - de reikwijdte van de beoordeling;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de tussentijdse financiële informatie;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor het invoeren en in stand houden van effectieve interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen van tussentijdse financiële informatie;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit om de accountant vrije toegang te verlenen tot alle financiële vastleggingen en daaraan gerelateerde informatie;
 - de toezegging van het bestuur van de entiteit dat alle mondelinge informatie die tijdens de beoordeling wordt verstrekt, alsmede alle impliciet in de documentatie en vastleggingen aanwezige informatie, schriftelijk zal worden bevestigd;
 - een voorbeeld van de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden gegeven, inclusief de naam van de geadresseerde;
 - de toezegging van het bestuur van de entiteit om de beoordelingsverklaring op te nemen in alle documenten die de tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt aangegeven dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld.

De opdrachtvoorwaarden voor een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kunnen worden gecombineerd met de opdrachtvoorwaarden voor de controle van de jaarrekening.

*Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie***Kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen**

12. De accountant dient te beschikken over kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen. Met betrekking tot het opstellen van zowel tussentijdse financiële informatie als de jaarrekening dient deze kennis voldoende te zijn om de opdracht zo te plannen en uit te voeren dat de accountant:
 - a. de aard en mate van waarschijnlijkheid kan bepalen van een mogelijke afwijking van materieel belang; en
 - b. de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere werkzaamheden kan bepalen op basis waarvan hij verklaart of hem omstandigheden ter kennis zijn gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
13. Zoals gesteld in Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", beschikt een accountant die de financiële overzichten van een entiteit gedurende een of meer boekjaren heeft gecontroleerd, over voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving (met inbegrip van de voor de totstandkoming van de jaarrekening relevante aspecten van de interne beheersing) om de controle te kunnen uitvoeren. Bij de planning van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie actualiseert de accountant deze kennis. De accountant verkrijgt tevens voldoende kennis van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van tussentijdse financiële informatie omdat deze mogelijk verschillen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening.
14. De accountant gebruikt zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing om te bepalen welke inlichtingen moeten worden ingewonnen en welke cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en om te bepalen op welke specifieke gebeurtenissen, transacties of beweringen de in te winnen inlichtingen zich zullen richten, de cijferanalyses of andere beoordelingswerkzaamheden.
15. De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing te actualiseren:
 - Kennisnemen, voor zover nodig, van het dossier van de jaarrekeningcontrole van het voorgaande jaar, van de eerdere beoordelingen van tussentijdse financiële informatie in de lopende verslagperiode en van eerdere beoordelingen in dezelfde periode(n) in de vorige verslagpe-

- riode. Dit stelt hem in staat eventuele effecten hiervan op de tussentijdse financiële informatie over de onderhavige periode te onderkennen.
- Vaststellen welke risico's van materieel belang, inclusief het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, het voorgaande jaar bij controle van de financiële overzichten naar voren zijn gekomen.
 - Kennismaken van de meest recente jaarrekening en vergelijkbare tussentijdse financiële informatie over een vergelijkbare vorige periode.
 - Op basis van algemeen aanvaarde grondslagen voor tussentijdse financiële verslaggeving het materialiteitsniveau van tussentijdse financiële informatie bepalen teneinde de aard en reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden en de gevolgen van een afwijking te kunnen vaststellen.
 - De aard vaststellen van eventuele gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang en geconstateerde doch niet gecorrigeerde, niet-materiële afwijkingen in de financiële overzichten van het vorige jaar.
 - Bepalen of zich eerder belangrijke zaken met betrekking tot de verslaggeving en verantwoording hebben voorgedaan die ook nu nog van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.
 - De uitkomsten doornemen van controlewerkzaamheden die eventueel zijn uitgevoerd met betrekking tot financiële overzichten over de lopende verslagperiode.
 - Beoordelen van de uitkomsten van een eventuele controle van de interne accountantsfunctie en de naar aanleiding daarvan door het bestuur getroffen maatregelen beoordelen.
 - Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude.
 - Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent de effecten van veranderingen in de bedrijfsactiviteiten.
 - Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent belangrijke wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen en de mogelijke effecten daarvan op het opstellen van de tussentijdse financiële informatie.
 - Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent het voor het opstellen van de tussentijdse financiële informatie gevolgde proces en de betrouwbaarheid van de onderliggende administratie waarop de tussentijdse financiële informatie is afgestemd of aangesloten.
16. De accountant bepaalt de aard van eventuele beoordelingswerkzaamheden die bij andere onderdelen van de entiteit moeten worden uitgevoerd en deelt deze zo nodig mede aan andere bij de beoordeling betrokken accountants. Daarbij wordt rekening gehouden met factoren als de materialiteit van en het risico van een afwijking in de tussentijdse financiële informatie van organisatieonderdelen, alsmede met de mate waarin de interne beheersing over het opstellen van tussentijdse financiële informatie gecentraliseerd dan wel gedecentraliseerd is.

17. Een recent benoemde accountant die nog geen jaarrekeningcontrole overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, dient voor de planning en uitvoering van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kennis te verwerven van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van zowel de jaarrekening als de tussentijdse financiële informatie.
18. Deze kennis stelt de accountant in staat gericht de inlichtingen in te winnen en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren die nodig zijn voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie overeenkomstig deze Standaard voor beoordelingsopdrachten. Om zich deze kennis eigen te maken, zal de accountant doorgaans inlichtingen inwinnen bij de vorige accountant en, waar uitvoerbaar, het dossier reviewen dat de vorige accountant heeft aangelegd over de jaarrekeningcontrole van het vorige jaar en over eventuele tussentijdse financiële informatie over het lopende boekjaar die door de vorige accountant zijn beoordeeld. Daarbij overweegt de accountant met name de volgende aspecten: de aard van eventuele gecorrigeerde onjuistheden en door de vorige accountant geaggregeerde, niet-gecorrigeerde onjuistheden, eventuele significante risico's, waaronder het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, alsmede aangelegenheden waarover gerapporteerd moet worden die mogelijk nog steeds van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.

Inlichtingen, cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden

19. De accountant dient inlichtingen in te winnen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren op basis waarvan hij kan verklaren of hem iets ter kennis is gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
20. Een beoordeling omvat doorgaans geen toetsing van de administratie door middel van inspectie, waarneming ter plaatse of bevestigingen van derden. De werkzaamheden voor het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie beperken zich eerder tot het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden dan dat zij gericht zijn op het verkrijgen van overtuigende informatie met betrekking tot significante verslaggevingsaangelegenheden aangaande de tussentijdse financiële informatie. De aard en omvang van de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden worden mede bepaald door de bij de accountant aanwezige kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen, de uitkomsten van de risico-inschattingen met betrekking tot de vorige controle en het door de accountant ingeschatte materialiteitsniveau met betrekking tot de tussentijdse financiële informatie.

21. De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit:

- het doorlezen van de notulen van vergaderingen van aandeelhouders, de organen belast met governance en andere relevante commissies ter bepaling van aangelegenheden die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, alsmede het inwinnen van inlichtingen over aangelegenheden die op vergaderingen zijn besproken waarvan geen notulen beschikbaar zijn en die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie;
- het bepalen van de eventuele effecten van aangelegenheden die bij de vorige accountantscontrole of eerdere beoordelingen hebben geleid tot een aanpassing in de formulering van de accountants- of beoordelingsverklaring, tot correcties of tot niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- het zo nodig onderhouden van contact met andere accountants die belast zijn met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie van belangrijke (groeps)onderdelen van de entiteit;
- het inwinnen van inlichtingen bij de personen die binnen het bestuur van de entiteit verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving en, voor zover van toepassing, bij anderen omtrent de volgende onderwerpen:
 - of de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - of zich wijzigingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor de financiële verslaggeving of in de toepassing daarvan.
 - of nieuwe transacties de toepassing van nieuwe grondslagen voor de financiële verslaggeving noodzakelijk hebben gemaakt.
 - of de tussentijdse financiële informatie bekende niet gecorrigeerde afwijkingen bevat.
 - ongebruikelijke of complexe situaties die van invloed kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, zoals bedrijfsovernames of afstoting van bedrijfsonderdelen.
 - belangrijke aannames in verband met de waardering van activa, verplichtingen en andere vermogensbestanddelen die tegen reële waarde zijn opgenomen en de mate waarin het bestuur van plan en in staat is namens de entiteit bepaalde handelwijzen uit te voeren.
 - of transacties tussen verbonden partijen op de juiste wijze zijn verwerkt en toegelicht in de tussentijdse financiële informatie.
 - belangrijke wijzigingen in financiële en contractuele verplichtingen.
 - belangrijke wijzigingen in de voorwaardelijke verplichtingen, waaronder begrepen verplichtingen in verband met juridische geschillen en claims.
 - de naleving van kredietvoorwaarden.

- aangelegenheden waarover tijdens het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden vragen zijn gerezen.
 - significante transacties die hebben plaatsgevonden in de laatste paar dagen van de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft, of in de eerste paar dagen van de daaropvolgende periode.
 - kennis over eventuele gevallen van fraude of vermoedens van fraude die gevolgen hebben voor de entiteit waarbij betrokken zijn:
 - het bestuur;
 - medewerkers die een belangrijke functie vervullen binnen het interne beheersingssysteem, of belang kan zijn
 - anderen, in het geval dat de fraude van materieel kan zijn voor de tussentijdse financiële informatie.
 - kennis over eventuele beschuldigingen van fraude of vermoedens van fraude die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie van de entiteit en die door medewerkers, oud-medewerkers, analisten, toezichhouders of anderen zijn geuit.
 - kennis over gevallen waarin wet- en regelgeving daadwerkelijk of mogelijk niet is nageleefd en die van materieel belang voor de tussentijdse financiële informatie kunnen zijn.
 - het uitvoeren van cijferanalyses op de tussentijdse financiële informatie ter beoordeling van verhoudingen en afzonderlijke posten die ongebruikelijk lijken of duiden op een afwijking van materieel belang in de tussentijdse financiële informatie. Bij een cijferanalyse valt bijvoorbeeld te denken aan ratioanalyses en statistische technieken als trend- of regressieanalyse. Deze kunnen handmatig of met behulp van de computer worden uitgevoerd.
 - het doornemen van de door het bestuur opgestelde tussentijdse financiële informatie en het bepalen of hem omstandigheden bekend zijn die erop duiden dat de tussentijdse financiële informatie niet ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld.
22. De accountant kan een groot aantal van zijn beoordelingswerkzaamheden uitvoeren voorafgaande aan of tegelijk met het opstellen van de tussentijdse financiële informatie door de entiteit. Zo kan het voor de accountant bijvoorbeeld praktisch zijn om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen te actualiseren en alvast de relevante notulen te lezen voordat de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft is verstreken. Tevens kan hij, door bepaalde beoordelingswerkzaamheden vroeg in de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft uit te voeren, significante aangelegenheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie in een vroeg stadium onderkennen en in aanmerking nemen.

23. De accountant die de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoert is tevens belast met de controle van de jaarrekening van de entiteit. Omdat het voor de hand ligt en doelmatig is kan hij bepaalde controlewerkzaamheden tegelijk met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoeren. Zo is informatie uit de notulen van bestuursvergaderingen die in verband met de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie zijn doorgenomen, tevens bruikbaar bij de jaarrekeningcontrole. Voorts kan de accountant tijdens de tussentijdse beoordeling besluiten alvast controlewerkzaamheden uit te voeren die ook voor de controle van de jaarrekening nodig zijn, bijvoorbeeld het uitvoeren van de controle van significante of ongebruikelijke transacties die zich gedurende de verslagperiode hebben voorgedaan, zoals bedrijfsovernames, herstructureringen of transacties waarmee grote bedragen gemoeid zijn.
24. Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie vereist doorgaans geen bevestiging van de ingewonnen inlichtingen inzake juridische geschillen of claims. Het is daarom doorgaans niet nodig de juridisch adviseur van de entiteit een verzoek om inlichtingen te sturen. Direct contact met de juridisch adviseur kan echter toepasselijk zijn wanneer de accountant over informatie beschikt die erop duidt dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en hij van mening is dat de juridisch adviseur over relevante informatie beschikt.
25. **De accountant dient informatie te verkrijgen dat de tussentijdse financiële informatie overeenkomt met of aansluit op de onderliggende administratie.** Hij kan deze verkrijgen door de tussentijdse financiële informatie af te stemmen:
 - a. op de financiële administratie, bijvoorbeeld op het grootboek of een consolidatiestaat die aansluit op de administratie; en
 - b. indien nodig op andere ondersteunende gegevens uit de administratie van de entiteit.
26. **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur alle gebeurtenissen tot aan de datum van de beoordelingsverklaring heeft onderkend die een aanpassing van of een toelichting in de tussentijdse financiële informatie kunnen vereisen.** De accountant behoeft geen andere werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de beoordelingsverklaring vast te stellen.
27. **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur haar inschatting van de continuïteit van de entiteit heeft gewijzigd.** Indien uit deze inlichtingen of uit andere beoordelingswerkzaamheden gebeurtenissen of omstandigheden blijken die aanleiding geven tot ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit, dient de accountant:

- a. bij het bestuur navraag te doen naar de geplande maatregelen in het licht van de gehanteerde continuïteitsveronderstelling, de haalbaarheid van deze plannen, en of het bestuur van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden; en
 - b. te beoordelen of de in de tussentijdse financiële informatie gegeven toelichtingen omtrent deze aangelegenheden adequaat zijn.
28. Gebeurtenissen of omstandigheden die leiden tot ernstige onzekerheid over de continuïteit van de entiteit kunnen reeds op de datum van de jaarrekening hebben bestaan, dan wel blijken uit bij het bestuur ingewonnen inlichtingen of bij de uitvoering van andere beoordelingswerkzaamheden. Wanneer de accountant beschikt over informatie omtrent dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden vraagt hij het bestuur welke maatregelen zij denkt te gaan nemen, zoals de verkoop van activa, het afsluiten van kredieten, schuldsanering, verlaging of uitstel van uitgaven of het aantrekken van extra vermogen. Voorts wint de accountant inlichtingen in over de haalbaarheid van de plannen van het bestuur en of zij van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden. Het is doorgaans echter niet nodig dat de accountant bevestiging zoekt van de haalbaarheid van de plannen en of de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden.
29. **Wanneer de accountant kennisneemt van een aangelegenheid die er toe leidt dat hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient hij aanvullende inlichtingen in te winnen of andere werkzaamheden uit te voeren die hem in staat stellen een conclusie te formuleren in de beoordelingsverklaring.** Als de door hem uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden er bijvoorbeeld toe leiden dat de accountant zich afvraagt of een belangrijke verkooptransactie wel is verantwoord in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving voert hij zodanige aanvullende werkzaamheden uit dat zijn vragen afdoende zijn beantwoord. Zo kan hij de transactievoorwaarden bespreken met de voor marketing en administratie verantwoordelijke managers of kennismaken van de verkoopovereenkomst.

Het evalueren van afwijkingen

30. **De accountant dient te evalueren of niet-gecorrigeerde afwijkingen waarvan hij kennis neemt, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie.**
31. In tegenstelling tot een controleopdracht is een beoordeling niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Afwijkingen die ter kennis van de accountant komen, waaronder ontoereikende toelichtingen, worden echter zowel afzonderlijk als in totaal geëvalueerd teneinde vast te stellen of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die

in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

32. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij de beoordeling van het materieel belang van eventuele afwijkingen die de entiteit niet heeft gecorrigeerd. De accountant schenkt daarbij aandacht aan de aard, de oorzaak en het bedrag van de afwijkingen, aan de vraag of zij zijn ontstaan in het voorgaande boekjaar of in de tussentijdse periode van het lopende boekjaar en aan het mogelijke effect dat de afwijkingen zouden kunnen hebben op de toekomstige tussentijdse of jaarlijkse perioden.
33. De accountant kan een minimumbedrag vaststellen en bepalen dat afwijkingen die betrekking hebben op een lager bedrag niet getotaliseerd behoeven te worden, omdat hij verwacht dat het totaal van dergelijke bedragen niet van materieel belang is voor de tussentijdse financiële informatie. De accountant houdt daarbij rekening met het feit dat bij het bepalen de materialiteit zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren een rol spelen en dat ook relatief geringe afwijkingen van materieel belang kunnen zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

Bevestigingen van het bestuur

34. De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit te verkrijgen dat:
 - a. zij haar verantwoordelijkheid aanvaardt voor de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen bedoeld om fraude en het maken van fouten te voorkomen en te ontdekken;
 - b. de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
 - c. zij van mening is dat de niet-gecorrigeerde afwijkingen die door de accountant bij diens beoordeling zijn getotaliseerd, noch afzonderlijk noch in totaal van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. Een overzicht van bedoelde posten is opgenomen in of gevoegd bij haar schriftelijke bevestigingen;
 - d. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke feiten met betrekking tot (vermoedens van) fraude die bij haar bekend zijn en die gevolgen voor de entiteit zouden kunnen hebben;
 - e. zij de accountant heeft geïnformeerd over de uitkomsten van haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie als gevolg van fraude een afwijkingen van materieel belang bevat;²

² In paragraaf 17 van Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" wordt uiteengezet dat de aard, reikwijdte en regelmaat van dergelijke risico-inschattingen van entiteit tot entiteit verschillen en dat het bestuur ofwel jaarlijks een uitgebreide risicoanalyse kan uitvoeren of dat dit in het kader van een voortdurend proces van risicobe-

- f. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle bekende of mogelijke gevallen waarin wetten, regels of voorschriften niet zijn nageleefd en de gevolgen daarvan bij het opstellen van de tussentijdse financiële informatie in aanmerking genomen moeten worden; en
 - g. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke gebeurtenissen die zich tussen de balansdatum en de datum van de beoordelingsverklaring hebben voorgedaan die een aanpassing van de tussentijdse financiële informatie nodig maken of in de toelichting moeten worden opgenomen.
35. De accountant verkrijgt zo nodig aanvullende bevestigingen van het bestuur omtrent aangelegenheden die specifiek zijn voor de entiteit of de bedrijfstak waarin zij actief is.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie

36. **De accountant dient kennis te nemen van de bij de tussentijdse financiële informatie gepresenteerde additionele informatie en te bepalen of er sprake is van materiële tegenstrijdigheden met de tussentijdse financiële informatie.** Indien de accountant een materiële tegenstrijdigheid ontdekt, overweegt hij of de tussentijdse financiële informatie dan wel de andere informatie moet worden gewijzigd. Indien een wijziging in de tussentijdse financiële informatie moet worden aangebracht en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren beoordeelt de accountant wat de gevolgen van deze weigering zijn voor de af te geven beoordelingsverklaring. Indien de andere informatie moet worden gewijzigd en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren overweegt de accountant in zijn beoordelingsverklaring een extra paragraaf op te nemen waarin hij de materiële tegenstrijdigheid beschrijft, of andere maatregelen te treffen, zoals het niet afgeven van een beoordelingsverklaring of het teruggeven van de opdracht. Zo zou het bestuur in de andere informatie een methode van winstbepaling kunnen hanteren die de financiële resultaten gunstiger voorstelt dan in de tussentijdse financiële informatie. Wanneer dergelijke cijfers buitengewoon prominent worden gepresenteerd, niet duidelijk worden toegelicht of niet duidelijk zijn aangesloten op de tussentijdse financiële informatie kan dit verwarrend en mogelijk misleidend zijn.
37. **Indien de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die erop wijst dat in de andere informatie sprake zou kunnen zijn van een materieel onjuiste voorstelling van zaken dient hij deze met het bestuur van de entiteit te bespreken.** Wanneer de accountant in het kader van zijn onderzoek naar materiële tegenstrijdigheden de andere informatie doorneemt kan het voorkomen dat hij daarin een materieel onjuiste voorstelling van zaken opmerkt (d.w.z. informatie die geen verband houdt met aangelegenheden in de tussentijdse financiële informatie en die onjuist is verantwoord of gepresenteerd). Wanneer hij deze aangelegenheid met het bestuur bespreekt beoordeelt hij de deugdelijkheid van de additionele informatie en de reactie van het bestuur op zijn verzoek om inlichtingen,

waking kan geschieden. Voor zover de door het bestuur gedane mededelingen betrekking hebben op de tussentijdse financiële informatie zijn zij dan ook uitsluitend van toepassing op de situatie van de entiteit.

of er een geground verschil van mening of beoordeling bestaat, en of hij het bestuur moet vragen een onafhankelijke deskundige in te schakelen om een oplossing te vinden voor de kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken. Indien een materieel onjuiste voorstelling van zaken een wijziging noodzakelijk maakt en het bestuur deze weigert door te voeren overweegt de accountant passende maatregelen te nemen, zoals het informeren van de organen belast met governance en het verkrijgen van juridisch advies.

Communicatie

38. **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.**
39. **Wanneer het bestuur naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageert, dient de accountant de organen belast met governance te informeren.** Deze communicatie vindt zo snel mogelijk mondeling dan wel schriftelijk plaats. Bij zijn keuze voor mondelinge dan wel schriftelijke communicatie weegt de accountant factoren mee als de aard, de gevoeligheid en de significantie van de aangelegenheid waarover het overleg zal plaatsvinden en het tijdstip van het overleg. Wanneer de informatie mondeling wordt medege-deeld documenteert de accountant dit overleg.
40. **Wanneer de organen belast met governance naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageren, dient de accountant te overwegen:**
 - a. of hij de formulering van het oordeel in de verklaring zal aanpassen; of
 - b. de mogelijkheid tot het teruggeven van de opdracht; en
 - c. de mogelijkheid tot het beëindigen van de benoeming als controlerend accountant van de jaarrekening van de entiteit.
41. **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.** Wat hiervoor het juiste bevoegdheidsniveau is wordt mede bepaald door de waarschijnlijkheid van samenspanning of de betrokkenheid van een lid van het bestuur. De accountant overweegt

tevens of deze aangelegenheden aan de organen belast met governance gerapporteerd moeten worden en wat de gevolgen ervan zijn voor de beoordeling.

- 41A. *Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht van tussentijdse financiële overzichten aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten" is voorgescreven te handelen". De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*
42. De accountant dient de organen belast met governance te informeren over aangelegenheden die voortkomen uit de beoordeling van tussentijdse financiële informatie en die van belang zijn voor de governance van de entiteit. Als gevolg van het uitvoeren van zijn beoordeling de tussentijdse financiële informatie kunnen de accountant aangelegenheden ter kennis komen die naar zijn mening zowel van belang als relevant zijn voor de organen belast met governance bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving en het verstrekken van toelichtingen. De accountant informeert de organen belast met governance over dergelijke aangelegenheden.

Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

43. De accountant dient een schriftelijke verklaring op te stellen die de volgende elementen bevat:
- a. Een passend opschrift.
 - b. Een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht.
 - c. Opgave van de tussentijdse financiële informatie waarop de beoordeling betrekking heeft, waaronder een opsomming van de titel van elk overzicht van de volledige of beknopte set van financiële overzichten en de datum en periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft.
 - d. Indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de getrouwe weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - e. In andere gevallen een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - f. Een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de tussentijdse financiële informatie op basis van de beoordeling.

- g. Een vermelding dat de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 2410, "Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit" en een vermelding dat een dergelijke beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden.
 - h. Een vermelding dat de reikwijdte van een beoordeling aanzienlijk geringer is dan die van een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met Controlestandaarden en daarom de accountant niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat hij kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen accountantsverklaring wordt afgegeven.
 - i. Indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie geen getrouw beeld zou geven, of niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden); of
 - j. In andere gevallen een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards of een Nederlands verslaggevingstelsel dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden).
 - k. De datum van de verklaring.
 - l. Het adres van de accountant.
 - m. De ondertekening door de accountant.
44. In sommige rechtsgebieden kunnen wetten of regels inzake de beoordeling van tussentijdse financiële informatie bewoordingen voorschrijven voor de conclusie van de accountant die afwijken van de bewoordingen in paragraaf 43(i) of (j) van deze Standaard. Hoewel de accountant verplicht kan zijn voorgeschreven bewoordingen te gebruiken blijven zijn verantwoordelijkheden voor het bereiken van zijn conclusie zoals beschreven in deze Standaard voor beoordelingsopdrachten dezelfde.

Afwijking van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

45. Wanneer de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie af te geven.
46. Indien de accountant aangelegenheden ter kennis komen die ertoe leiden dat hij van mening is dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat of kan bevatten doordat wordt afgeweken van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, en het bestuur de tussentijdse financiële informatie niet corrigeert, past de accountant de formulering van de beoordelingsverklaring aan. Met de aangepaste formulering beschrijft hij de aard van de afwijking en zo mogelijk de effecten ervan op de tussentijdse financiële informatie. Indien de informatie die de accountant nodig acht voor een adequate toelichting niet in de tussentijdse financiële informatie is opgenomen past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan en neemt hij de noodzakelijke informatie zo mogelijk in de beoordelingsverklaring op. Een aanpassing van de formulering van de beoordelingsverklaring houdt doorgaans in dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de beoordelingsverklaring en dat hij een conclusie met beperking afgeeft.
47. Indien het effect van de geconstateerde afwijking op de tussentijdse financiële informatie zodanig materieel en wezenlijk is voor de tussentijdse financiële informatie dat de accountant van mening is dat een conclusie met beperking het misleidende of onvolledige karakter van de tussentijdse financiële informatie onvoldoende uiteenzet geeft hij een afkeurende conclusie.

Beperkingen aan de uitvoering

48. Een beperking aan de uitvoering is voor de accountant in normale omstandigheden een belemmering om de beoordeling af te ronden.
49. Wanneer de accountant niet in staat is de beoordeling af te ronden dient hij zijn redenen schriftelijk mede te delen aan het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en aan de organen belast met governance en dient hij te overwegen of het in de omstandigheden gepast is een verklaring af te geven.

Door het bestuur opgelegde beperking aan de uitvoering

50. De accountant weigert een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie te aanvaarden indien uit de omstandigheden waaronder de opdracht moet worden uitgevoerd van tevoren duidelijk blijkt dat hij niet in staat zal zijn de opdracht af te ronden omdat er een beperking in de beoordelingswerkzaamheden zal zijn die is opgelegd door het bestuur van de entiteit.

51. Indien het bestuur een beperking oplegt aan de uitvoering van een beoordeling nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, verzoekt de accountant het bestuur de beperkingen weg te nemen. Wanneer het bestuur dit weigert is de accountant niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren. In die gevallen informeert de accountant het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en de organen belast met governance schriftelijk omtrent de redenen waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, geeft hij hierover informatie conform de aanwijzingen in de paragrafen 38-40 van deze Standaard.
52. De accountant houdt verder rekening met zijn verplichtingen uit hoofde van wet- en regelgeving, waaronder met de vraag of hij de plicht heeft een verklaring af te geven. Indien deze verplichting bestaat onthoudt hij zich van een oordeel, en vermeldt hij in zijn beoordelingsverklaring de reden waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, vermeldt hij een dergelijke aangelegenheid eveneens in zijn verklaring.

Overige beperkingen aan de uitvoering

53. Een beperking aan de uitvoering kan voortvloeien uit andere omstandigheden dan een beperking aan de uitvoering die is opgelegd door het bestuur. In de laatstgenoemde omstandigheden is de accountant gewoonlijk niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren en vindt hij aanwijzingen in de paragrafen 51-52 van deze Standaard. In uitzonderlijke gevallen kan het echter voorkomen dat de beperkingen aan de uitvoering van de werkzaamheden van de accountant duidelijk slechts betrekking hebben op één of enkele specifieke aangelegenheden die weliswaar van materieel belang zijn, maar naar de mening van de accountant niet wezenlijk zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. In dergelijke gevallen past de accountant de formulering van zijn verklaring aan door te vermelden dat de beoordeling, met uitzondering van de aangelegenheid die is beschreven in de toelichtende paragraaf, conform deze Standaard voor beoordelingsopdrachten is uitgevoerd, en door een conclusie met beperking te formuleren.
54. De accountant kan de meest recente jaarrekening van de entiteit hebben voorzien van een accountantsverklaring met beperking vanwege een beperking aan de controlewerkzaamheden. Hij beoordeelt of deze beperking nog steeds bestaat en zo ja, de gevolgen daarvan voor de beoordelingsverklaring.

Continuïteit en ernstige onzekerheden

55. In bepaalde gevallen kan de accountant een toelichtende paragraaf aan zijn beoordelingsverklaring toevoegen om de aandacht te vestigen op een aangelegenheid die in de toelichting bij de tussentijdse financiële informatie uitgebreider aan de orde komt zonder dat deze aangelegenheid van invloed is op zijn oordeel. Een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur opgenomen na de oordeelparagraaf en verwijst doorgaans naar het feit dat de het geen conclusie met beperking betreft als gevolg van deze aangelegenheid.
56. **Indien voldoende toegelicht in de tussentijdse financiële informatie, dient de accountant in zijn beoordelingsverklaring een toelichtende paragraaf op te nemen om de aandacht te vestigen op een gebeurtenis of een situatie die ernstige onzekerheid doet ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling.**
57. Mogelijk heeft de accountant in een eerdere accountants- of beoordelingsverklaring reeds een toelichtende paragraaf opgenomen om de aandacht te vestigen op ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling. Indien deze ernstige onzekerheid voortduurt en in de tussentijdse financiële informatie adequaat is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring bij de huidige tussentijdse financiële informatie aan door een toelichtende paragraaf op te nemen waarin hij de aandacht vestigt op de voortdurende onzekerheid van materieel belang.
58. Indien aan de accountant uit ingewonnen inlichtingen of andere beoordelingswerkzaamheden blijkt dat er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dat de tussentijdse financiële informatie toereikend is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan door een toelichtende paragraaf op te nemen.
59. **Indien er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dit in de tussentijdse financiële informatie ontoereikende is toegelicht, dient de accountant, afhankelijk van de situatie, een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. In de verklaring dient expliciet te worden vermeld dat een dergelijke ernstige onzekerheid bestaat.**
60. **Indien de accountant kennis neemt van een ernstige onzekerheid (anders dan een continuïteitsprobleem) waarvan de uitkomst afhankelijk is van toekomstige gebeurtenissen en die van invloed zou kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, dient hij te overwegen of en hoe hij de formulering van zijn beoordelingsverklaring moet aanpassen.**

Andere overwegingen

61. In de opdrachtvoorwaarden is onder andere bepaald dat het bestuur ermee instemt dat de beoordelingsverklaring wordt bijgevoegd bij alle documenten die tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt verwezen naar het feit dat deze informatie door de accountant van de entiteit is

beoordeeld. Indien het bestuur de beoordelingsverklaring in het document achterwege laat overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen.

62. Indien de accountant een aanpassing in de formulering van de beoordelingsverklaring heeft aangebracht en het bestuur de tussentijdse financiële informatie publiceert zonder deze verklaring op te nemen in het gepubliceerde document, overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen en de mogelijkheid om zijn opdracht tot controle van de jaarrekening terug te geven.
63. Een tussentijds bericht dat slechts bestaat uit verkorte financiële overzichten bevat niet altijd alle informatie die in een volledige set van financiële overzichten is opgenomen, maar biedt veeleer een toelichting op de gebeurtenissen en wijzigingen die van belang zijn voor een juist begrip van de financiële positie en de prestaties van de entiteit sinds de datum waarop de laatst gecontroleerde periode is afgesloten. Dit komt omdat wordt aangenomen dat de gebruikers van de tussentijdse financiële informatie kunnen beschikken over de meest recente gecontroleerde financiële overzichten, hetgeen bij beursgenoteerde entiteiten inderdaad het geval is. In andere gevallen bespreekt de accountant met het bestuur of in de tussentijdse financiële informatie een mededeling moet worden opgenomen dat de tussentijdse financiële informatie in samenhang met de meest recente gecontroleerde financiële overzichten moet worden gelezen. Indien een dergelijke verwijzing naar de gecontroleerde financiële overzichten ontbreekt beoordeelt de accountant of de tussentijdse financiële informatie voor de gebruikers in de gegeven omstandigheden misleidend is en welke gevolgen dit heeft voor zijn beoordelingsverklaring.

Documentatie

64. **De accountant dient de beoordeling zodanig te documenteren dat deze documentatie voldoende en geschikt is voor de accountant om daarop zijn conclusie te baseren en hem voorziet van informatie om aan te tonen dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard en de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.** Op basis van de documentatie is een ervaren accountant, die niet eerder bij de opdracht betrokken is geweest, in staat zich een goed beeld te vormen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de ingewonnen inlichtingen, cijferanalyses en andere uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden, van de verkregen informatie en van alle significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de beoordeling aan de orde zijn geweest, waaronder de wijze waarop deze zijn afgehandeld.

Specifieke aspecten publieke sector

1. In paragraaf 10 van deze Standaard is bepaald dat de accountant en diens opdrachtgever de opdrachtvoorwaarden overeenkomen. In paragraaf 11 van deze Standaard wordt gesteld dat een schriftelijke opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht,

met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, over de verantwoordelijkheden van het bestuur, over de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, over de verkregen zekerheid en over de aard en vorm van de verklaring. De benoeming van een accountant voor beoordelingsopdrachten binnen de publieke sector is doorgaans op grond van wet- of regelgeving geregeld. Toch kan een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin de in paragraaf 11 bedoelde aangelegenheden worden vastgelegd, nuttig zijn voor zowel de accountant werkzaam binnen de publieke sector als diens cliënt. Accountants werkzaam binnen de publieke sector overwegen dan ook de voorwaarden van een beoordelingsopdracht met de cliënt overeen te komen door middel van een schriftelijke opdrachtbevestiging.

2. Accountants werkzaam binnen de publieke sector zijn mogelijk verplicht naast voorgeschreven controles ook andere werkzaamheden uit te voeren, waaronder het beoordelen van tussentijdse financiële informatie. Wanneer dit het geval is kan de accountant werkzaam binnen de publieke sector zich niet aan een dergelijke verplichting onttrekken en verkeert hij daardoor niet in een positie om een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden (zie paragraaf 50 van deze Standaard) of deze terug te geven (zie paragraaf 36 en 40(b) van deze Standaard). Het kan ook voorkomen dat de accountant werkzaam binnen de publieke sector niet in staat is zijn benoeming als controlerend accountant te beëindigen (zie paragraaf 40(c)) en 62 van deze Standaard).
3. In paragraaf 41 van deze Standaard wordt de verantwoordelijkheid van de accountant besproken wanneer hem een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving. De accountant werkzaam binnen de publieke sector kan in een dergelijk geval gehouden zijn op grond van wet- en regelgeving om een dergelijke aangelegenheid bij een toezichthouder of andere overheidsinstellingen te melden.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Ethische normen</i>	4 - 5
<i>Kwaliteitsbeheersing</i>	6
<i>Het aanvaarden en voortzetten van de opdracht</i>	7 - 9
<i>Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 11
<i>Planning en uitvoering van de opdracht</i>	12 - 25
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen</i>	26 - 32
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	33 - 40
<i>Beoordeling van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport</i>	41
<i>Documentatie</i>	42 - 44
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	45 - 53
<i>Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering</i>	54 - 56
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen voor en aanwijzingen te geven aan accountants in de openbare praktijk (in deze Standaard aangeduid als accountant) voor de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de Controlestandaarden en de Standaarden voor beoordelingsopdrachten.
2. Deze Standaard hanteert de termen 'opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid' en 'opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid' om onderscheid te maken tussen de beide soorten van assurance-opdrachten die de accountant mag uitvoeren. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht¹, als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.

Verband met het stramien voor assurance-opdrachten en andere standaarden

3. De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten bij de uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een opdracht tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Deze Standaard moet worden gelezen binnen de context van het "Internationale stramien voor assurance-opdrachten" (Stramien), dat de elementen en de doelstellingen van een assurance-opdracht bepaalt en omschrijft, en vaststelt op welke opdrachten de Standaarden voor assurance-opdrachten van toepassing zijn. Deze Standaard is opgesteld om te worden toegepast voor alle assurance-opdrachten behalve opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen betrekking hebben op onderwerpen die van toepassing zijn op alle objecten van onderzoek of kunnen specifiek betrekking hebben op een bepaald object van onderzoek. Hoewel de Standaarden welke van toepassing zijn op controleopdrachten en beoordelingsopdrachten niet van toepassing zijn op opdrachten die

¹ Onder de omstandigheden van de opdracht worden begrepen de opdrachtaanvaarding, waaronder de vaststelling of het een opdracht betreft tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht betreft tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de kenmerken van het object van onderzoek, de te hanteren criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving, en overige zaken zoals gebeurtenissen, transacties, voorwaarden en gebruiken die invloed van betekenis kunnen hebben op de opdracht.

vallen onder de andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen zij toch aanwijzingen geven aan beroepsbeoefenaren.

Ethische normen

4. **De accountant dient te voldoen aan de vereisten van de Verordening gedragscode (VGC).**
5. De VGC verschaft een kader van beginselen dat leden van opdrachtteams, accountantspraktijken en netwerkorganisaties hanteren om bedreigingen voor hun onafhankelijkheid ² te onderkennen, de betekenis van deze bedreigingen te evalueren en, behalve wanneer ze nauwelijks enige betekenis hebben, deze bedreigingen te signaleren en waarborgen te treffen om ze te elimineren dan wel te reduceren tot een aanvaardbaar niveau zodat aan de onafhankelijkheid in wezen en in schijn geen afbreuk wordt gedaan.

Kwaliteitsbeheersing

6. **De accountant dient kwaliteitsbeheersingsmaatregelen te implementeren die toegepast worden op iedere individuele opdracht.** *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren, over een stelsel van kwaliteitsbeheersing te beschikken. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden voor de inrichting van een controledossier, respectievelijk voor a) het uitvoeren van een wettelijke controle en b) de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden, bevat. De procedures, beschrijven en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de Wta gestelde regels te waarborgen.*
De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, de Bta en de Verordening accountantsorganisaties. Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten ten dele ook van toepassing voor accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles uitvoeren.

Het aanvaarden en voortzetten van de opdracht

7. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien het object van onderzoek onder de verantwoordelijkheid valt van een andere partij**

² Indien een accountant die niet werkzaam is in de openbare praktijk, zoals een interne accountant, de Standaarden voor assurance-opdrachten toepast en (a) in het accountantrapport wordt verwezen naar het "Stramien voor assurance-opdrachten" of naar deze Standaarden en (b) de accountant of leden van het opdrachtteam en wanneer van toepassing zijn personeel zijn niet onafhankelijk van de entiteit waar de assurance-opdracht wordt uitgevoerd, moeten het ontbreken van de onafhankelijkheid en de aard van de relatie tot de cliënt duidelijk in het accountantsrapport worden uiteengezet.

dan de beoogde gebruikers of de accountant. Zoals is aangegeven in paragraaf 27 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" kan de verantwoordelijke partij wel één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige. Bevestiging daarvan door de verantwoordelijke partij geeft duidelijkheid over het bestaan van de juiste relatie en legt een basis voor een eensluidende opvatting van de verantwoordelijkheid van elke partij. Een schriftelijke bevestiging is de meest geschikte vorm om het standpunt van de verantwoordelijke partij vast te leggen. Bij het ontbreken van een bevestiging van de verantwoordelijkheid overweegt de accountant:

- a. of het juist is de opdracht te aanvaarden. Het kan juist zijn de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen, zoals wetgeving of een contract, de verantwoordelijkheid aangeven; en
 - b. indien de opdracht wordt aanvaard, deze omstandigheden in het assurance-rapport toe te lichten.
8. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien er op basis van bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden van de opdracht hem geen zaken ter kennis komen die er op wijzen dat niet aan de VGC of aan de Standaarden voor assurance-opdrachten wordt voldaan.** De accountant houdt rekening met het genoemde in paragraaf 17 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" en aanvaardt de opdracht niet tenzij deze alle kenmerken vertoont die in die paragraaf als eis worden gesteld. Daarnaast houdt de accountant, indien de partij die hem de opdracht verstrekt (de opdrachtgever) niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij, rekening met de gevolgen die dit heeft voor zijn toegang tot registraties, documentatie en overige informatie die hij nodig kan hebben voor de afronding van de opdracht.
9. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien hij er van overtuigd is dat degenen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk beschikken over de noodzakelijke professionele bekwaamheden.** Een accountant kan worden gevraagd assurance-opdrachten uit te voeren ten aanzien van een breed scala van onderwerpen. Sommige onderwerpen kunnen specialistische kennis en ervaring vereisen die uitgaan boven datgene wat in het algemeen van de individuele accountant kan worden verwacht (zie paragraaf 26 - 32 van deze Standaard).

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10. **De accountant dient de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met de opdrachtgever.** Om misverstanden te voorkomen worden de overeengekomen voorwaarden vastgelegd in een opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een overeenkomst. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij kunnen de aard en inhoud van een opdrachtbrief of een overeenkomst variëren. Het bestaan van een wettelijk voorschrift kan al betekenen dat aan

de eis van het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden is voldaan. Zelfs in die gevallen kan een opdrachtbrief zowel voor de accountant als voor de opdrachtgever nuttig zijn.

11. **Indien een accountant, voordat hij een assurance-opdracht heeft afgerond, een verzoek krijgt tot wijziging van een assurance-opdracht in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verkregen of van een wijziging van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, dient hij de aanvaardbaarheid van dit verzoek te beoordelen en dient hij daarmee zonder een redelijke rechtvaardiging niet in te stemmen.** Een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht zullen in het algemeen een verzoek tot wijziging van de opdracht rechtvaardigen. Indien een dergelijke wijziging tot stand komt zal de accountant de assurance-informatie die hij voorafgaand aan die wijziging heeft verkregen niet buiten beschouwing laten.

Planning en uitvoering van de opdracht

12. **De accountant dient de opdracht zodanig te plannen dat deze op een doeltreffende manier zal worden uitgevoerd.** Planning omvat het ontwikkelen van een algehele strategie voor de reikwijdte, de diepgang, het tijdschema en de uitvoering van de opdracht, en het ontwikkelen van de detailplanning van de opdracht, bestaande uit een gedetailleerde aanpak voor aard, tijdsfasering en omvang van de procedures die moeten worden uitgevoerd om assurance-informatie te verzamelen en de onderbouwing voor de keuze daarvan. Een adequate planning draagt er aan bij de juiste aandacht te besteden aan belangrijke gebieden binnen de opdracht, mogelijke problemen tijdig te onderkennen en de opdracht op de juiste manier te organiseren en te leiden zodat deze op een doeltreffende en doelmatige wijze wordt uitgevoerd. Een adequate planning ondersteunt de accountant eveneens in het juist toewijzen van werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam en geeft mogelijkheden voor het geven van leiding aan en het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam en voor het beoordelen van hun werkzaamheden. Daarnaast draagt de planning in voorkomende gevallen bij tot de afstemming van het werk dat wordt uitgevoerd door andere beroepsbeoefenaren en deskundigen. De aard en omvang van de planningsactiviteiten zullen afhankelijk zijn van de voor de opdracht geldende omstandigheden zoals de omvang en de complexiteit van de entiteit en van eerdere ervaringen die de accountant daarmee heeft. Voorbeelden van de belangrijkste zaken waarmee rekening moet worden gehouden zijn onder andere:

- de opdrachtvoorwaarden;
- de kenmerken van het object van onderzoek en de vastgestelde criteria;
- het verloop van de opdracht en de mogelijke bronnen van assurance-informatie;
- de kennis die de accountant heeft omtrent de entiteit en haar omgeving waaronder de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;
- het vaststellen van de beoogde gebruikers en hun behoeften alsmede de afwegingen met betrekking tot het materieel belang en de componenten van het opdrachtrisico;

- de behoefte aan personeel en ervaring, waaronder de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen.
13. De planning is geen afgebakende fase maar meer een doorlopend en zich herhalend proces gedurende de opdracht. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, van wijzigingen in omstandigheden of van assurance-informatie die is verkregen uit de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie, kan het nodig zijn dat de accountant de algehele strategie en de detailplanning van de opdracht herziet en op grond daarvan ook de geplande aard, tijdsfasering en omvang van de verdere procedures.
14. **De accountant dient een opdracht te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling waarbij hij zich realiseert dat er omstandigheden kunnen bestaan die er toe leiden dat het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op assurance-informatie die in tegenspraak is met de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij of die daarover vragen oproept.
15. **De accountant dient een zodanige kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht te verkrijgen dat deze voldoende is om de risico's van onjuistheden van materieel belang in de informatie over het object van onderzoek te signaleren en te beoordelen en tevens voldoende is om verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie op te stellen en uit te voeren.**
16. Het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht vormt een wezenlijk onderdeel van de planning en uitvoering van de assurance-opdracht. Deze kennis geeft de accountant een referentiekader voor het toepassen van zijn deskundige oordeelsvorming gedurende de opdracht, bijvoorbeeld bij:
- het beoordelen van de kenmerken van het object van onderzoek;
 - het beoordelen van de toepasbaarheid van de criteria;
 - het onderkennen van situaties waarin speciale overwegingen noodzakelijk zouden zijn, bijvoorbeeld als er aanwijzingen zijn voor fraude, en wanneer er specialistische ervaring of werkzaamheden van een deskundige vereist zijn;
 - het vaststellen en evalueren van de juistheid van de grenzen voor het kwantitatieve materieel belang (indien van toepassing) en het afwegen van de factoren voor het kwalitatieve materieel belang;
 - het ontwikkelen van de verwachte uitkomsten die gehanteerd worden indien cijferanalyses worden uitgevoerd;

- het instellen en uitvoeren van verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie om het opdrachtrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau; en
 - het evalueren van de assurance-informatie, waaronder is begrepen de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke voorstelling van zaken door de verantwoordelijke partij.
17. De accountant maakt gebruik van zijn deskundige oordeelsvorming om te bepalen wat de omvang is van de kennis die vereist is met betrekking tot het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht. De accountant beoordeelt of deze kennis voldoende is om een inschatting te maken van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont. De accountant heeft gewoonlijk een minder diepgaande kennis dan de verantwoordelijke partij.

Het beoordelen van de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek

18. **De accountant dient de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek te beoordelen.** Een aanvaardbaar object van onderzoek vertoont de kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 33 van het "Stramien voor assurance-opdrachten". Daarnaast stelt de accountant de kenmerken van het object van onderzoek vast die van bijzondere betekenis zijn voor de beoogde gebruikers en die in het assurance-rapport moeten worden omschreven. Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat het object van onderzoek aanvaardbaar is. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat het object van onderzoek niet aan de te stellen eisen voldoet zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

Het beoordelen van de criteria op toepasbaarheid

19. **De accountant dient de van toepassing zijnde criteria te beoordelen op toepasbaarheid ten behoeve van het evalueren of het toetsen van het object van onderzoek.** Toepasbare criteria vertonen kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 36 van het "Stramien voor assurance-opdrachten." Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien zijn voorlopige kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat de te hanteren criteria toepasbaar zijn. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat de criteria niet toepasbaar zijn zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

20. Paragraaf 37 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" geeft aan dat criteria of generiek zijn of dat zij specifiek zijn ontwikkeld. Generieke criteria zijn gewoonlijk toepasbaar indien zij in overeenstemming zijn met de behoeften van de beoogde gebruikers. Als er generieke criteria bestaan voor een object van onderzoek kunnen bepaalde gebruikers andere criteria overeenkomen ten behoeve van hun specifieke doelstellingen. Zo kunnen er bijvoorbeeld verschillende kaders als generieke criteria worden gehanteerd bij het evalueren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen. Bepaalde gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd pakket van criteria ontwikkelen dat tegemoet komt aan hun specifieke behoeften met betrekking tot bijvoorbeeld weloverwogen toezicht. In die gevallen zal het assurance-rapport:
- a. indien dat van belang is voor de omstandigheden rond de opdracht, toelichten dat de criteria geen onderdeel uitmaken van wet- en regelgeving en niet zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming; en
 - b. vermelden dat deze criteria alleen gelden ten behoeve van de bepaalde gebruikers en hun doelstellingen.
21. Voor sommige objecten van onderzoek ligt het voor de hand dat er geen generieke criteria bestaan. In die gevallen worden specifieke criteria ontwikkeld. De accountant beoordeelt of specifiek ontwikkelde criteria kunnen leiden tot een assurance-rapport dat misleidend is voor de beoogde gebruikers. De accountant zal proberen een bevestiging te krijgen van de beoogde gebruikers of van de opdrachtgever dat de specifiek ontwikkelde criteria toepasbaar zijn voor de doelstellingen van de beoogde gebruikers. De accountant overweegt welke invloed het ontbreken van een dergelijke bevestiging heeft op de wijze waarop de toepasbaarheid van de vastgestelde criteria moet worden beoordeeld en op de informatie die omtrent de criteria in het assurance-rapport wordt verstrekt.

Materieel belang en opdrachtrisico

22. **De accountant dient bij de planning en de uitvoering van een assurance-opdracht rekening te houden met het materieel belang en het opdrachtrisico.**
23. De accountant houdt rekening met het materieel belang bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Het overwegen van het materieel belang vereist van de accountant dat hij begrijpt en inschat welke factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Indien bijvoorbeeld de vastgestelde criteria de mogelijkheid bieden om de informatie over het object van onderzoek op verschillende manieren weer te geven, beoordeelt de accountant op welke wijze de gekozen weergave de beslissingen van de beoogde gebruikers zou kunnen beïnvloeden. Het

materieel belang wordt beoordeeld binnen de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zoals het relatieve belang, de aard en de omvang van het effect van deze factoren op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, en van de belangen van de beoogde gebruikers. De inschatting van het materieel belang en het relatieve belang van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zijn bij een specifieke opdracht ter beoordeling van de accountant.

24. **De accountant dient het opdrachtrisico te reduceren tot een aanvaardbaar laag niveau gezien de opdrachtomstandigheden.** Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid reduceert de accountant het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau onder de omstandigheden rond een dergelijke opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is onder de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. Het niveau van het opdrachtrisico van een assurance-opdracht ligt voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoger dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid op grond van verschillen in aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het samenstel van aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie voor de accountant echter ten minste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen als basis voor een negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het verkregen niveau van zekerheid geacht worden het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het object van onderzoek in duidelijke mate te versterken.
25. Paragraaf 49 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" geeft aan dat in het algemeen het opdrachtrisico bestaat uit inherent risico, intern beheersingsrisico en ontdekkingsrisico. De mate waarin de accountant aandacht besteedt aan elk van deze onderdelen wordt beïnvloed door de omstandigheden rond de opdracht, in het bijzonder door de aard van het object van onderzoek, en door de vraag of een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet worden uitgevoerd.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen

26. **Indien bij het verzamelen en het evalueren van assurance-informatie gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een deskundige dienen de accountant en de deskundige gezamenlijk te beschikken over adequate kennis en ervaring met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria zodat de accountant kan vaststellen dat voldoende assurance-informatie is verkregen.**
27. Het object van onderzoek en de desbetreffende criteria van sommige assurance-opdrachten kunnen aspecten inhouden die specialistische kennis en vaardigheden vereisen bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie. In die gevallen kan de accountant besluiten gebruik te maken van

personen uit andere beroepsgroepen, aangeduid als deskundigen, die beschikken over de vereiste kennis en vaardigheden. Deze Standaard geeft geen aanwijzingen voor het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige indien sprake is van gedeelde verantwoordelijkheid en van gezamenlijke rapportering door een accountant en één of meer deskundigen.

28. Zorgvuldigheid is een noodzakelijke professionele hoedanigheid voor alle personen, waaronder de deskundigen, die bij een assurance-opdracht zijn betrokken. Aan degenen die zijn betrokken bij assurance-opdrachten zullen verschillende verantwoordelijkheden zijn toegewezen. De mate van bekwaamheid die is vereist voor de uitvoering van deze opdrachten zal afhangen van de aard van hun verantwoordelijkheden. Omdat de deskundigen niet noodzakelijkerwijs beschikken over dezelfde bekwaamheid als de accountant met betrekking tot het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht stelt de accountant vast dat de deskundigen in voldoende mate op de hoogte zijn van de Standaarden om de werkzaamheden die aan hen zijn toegewezen te kunnen plaatsen binnen de doelstelling van de opdracht.
29. De accountant hanteert procedures voor kwaliteitsbeheersing die gericht zijn op de verantwoordelijkheid van allen die de assurance-opdracht uitvoeren, waaronder ook de werkzaamheden van alle deskundigen die geen accountant zijn, om te waarborgen dat binnen de context van hun verantwoordelijkheden wordt voldaan aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten.
30. **De accountant dient in een zodanige mate betrokken te zijn bij de opdracht en kennis te hebben van de werkzaamheden waarvoor gebruik is gemaakt van deskundigen dat deze voldoende is om de verantwoordelijkheid voor de conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek te kunnen aanvaarden.** De accountant beoordeelt in hoeverre het redelijk is gebruik te maken van deskundigen bij het formuleren van zijn conclusie.
31. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij beschikt over dezelfde specialistische kennis en bekwaamheden als de deskundige. Hij heeft echter wel voldoende bekwaamheid en kennis om:
 - a. de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden vast te stellen en aan te geven op welke wijze deze werkzaamheden betrekking hebben op de doelstelling van de opdracht;
 - b. de redelijkheid te beoordelen van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
 - c. de redelijkheid van de bevindingen van de deskundige te beoordelen met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.
32. **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat de door de deskundige uit te voeren werkzaamheden toereikend zijn voor de doelstelling**

van de assurance-opdracht. Om te beoordelen of de assurance-informatie die door de deskundige wordt verschaft toereikend is evalueert de accountant:

- a. de vakkundige bekwaamheid, waaronder ook de ervaring, en de objectiviteit van de deskundige;
- b. de redelijkheid van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
- c. de redelijkheid en de betekenis van de bevindingen van de deskundige met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.

Het verkrijgen van assurance-informatie

33. **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen waarop zijn conclusie wordt gebaseerd.** Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid assurance-informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de assurance-informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van assurance-informatie en het nut van de verkregen informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om een procedure achterwege te laten ter verkrijging van assurance-informatie waarvoor geen alternatieven bestaan. De accountant maakt gebruik van zijn vakkundige oordeelsvorming en heeft een professioneel-kritische instelling indien hij de kwantiteit en de kwaliteit van de assurance-informatie en de toereikendheid daarvan beoordeelt ter onderbouwing van zijn assurance-rapport.
34. Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken en de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen; dit wordt ook niet van hem verwacht. De accountant beoordeelt echter wel betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal wordt gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films of andere digitale informatie, waaronder als dat van belang is ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.
35. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid wordt de toereikende assurance-informatie verkregen als onderdeel van een zich herhalend systematisch proces waarin zijn begrepen:
 - a. het verkrijgen van kennis omtrent het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht waaronder, afhankelijk van het object van onderzoek, het verkrijgen van kennis omtrent de interne beheersingsmaatregelen;
 - b. het op basis van deze kennis inschatten van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;

- c. het reageren op de ingeschatte risico's, waaronder het ontwikkelen van een algehele aanpak, en het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van verdere procedures;
 - d. het uitvoeren van verdere procedures die duidelijk zijn gekoppeld aan de gesignaleerde risico's, waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze verdere procedures omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder het verkrijgen van bevestigende informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke doeltreffendheid van de beheersingsmaatregelen; en
 - e. het evalueren van de toereikendheid van de assurance-informatie.
- 35A. *Indien de accountant bij de assurance-opdracht aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten" is voorgeschreven te handelen. De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*
36. 'Redelijke mate van zekerheid' is minder dan absolute zekerheid. Het is vrijwel nooit realiseerbaar of uit kostenoverwegingen nuttig het opdrachtrisico tot nul reduceren als gevolg van bijvoorbeeld de volgende factoren:
- het gebruikmaken van deelwaarnemingen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;
 - het feit dat veel van de assurance-informatie waarover de accountant kan beschikken, iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en bij het trekken van conclusies op basis van die informatie; en
 - in sommige gevallen de kenmerken van het object van onderzoek.
37. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet gebruik worden gemaakt van assurance-vaardigheden en -technieken en van het verzamelen van toereikende assurance-informatie als een onderdeel van een zich herhalend systematisch proces dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn aard, tijdsfasering en omvang van procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie echter met opzet beperkt ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Voor sommige objecten van onderzoek kunnen er specifieke Standaarden

voor assurance-opdrachten bestaan die aanwijzingen geven voor procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Als er geen specifieke standaard voor assurance-opdrachten bestaat zullen de procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie afhangen van de omstandigheden rond de opdracht waaronder met name van het object van onderzoek en de behoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, alsmede de beperkingen die worden opgelegd door de beschikbare tijd en middelen. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid onderzoekt de accountant, indien hij iets ontdekt op grond waarvan hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang in desbetreffende informatie dient te worden aangebracht, deze zaak door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met een zodanige diepgang dat hij in staat is daarover te rapporteren.

Bevestigingen door de verantwoordelijke partij

38. **De accountant dient, indien dit van toepassing is, bevestigingen te ontvangen van de verantwoordelijke partij.** Een schriftelijke bevestiging of een mondelinge voorstelling van zaken verlaagt de kans op misverstanden tussen de accountant en de verantwoordelijke partij. Met name vraagt de accountant aan de verantwoordelijke partij om een schriftelijke bevestiging waarin het object van onderzoek wordt geëvalueerd en wordt aangegeven in hoeverre het beantwoordt aan de vastgestelde criteria, waarbij deze bevestiging al dan niet als een bewering ter beschikking wordt gesteld aan de beoogde gebruikers. Het niet ontvangen van een schriftelijke bevestiging kan leiden tot een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding op grond van een beperking in de reikwijdte van de opdracht. De accountant kan ook een beperking opleggen in het gebruik van het assurance-rapport.
39. Tijdens de assurance-opdracht kan de verantwoordelijke partij ongevraagd of in antwoord op een specifiek verzoek om inlichtingen bevestigingen doen aan de accountant. Indien deze bevestigingen betrekking hebben op zaken die van materiële betekenis zijn voor de evaluatie of de vaststelling van het object van onderzoek zal de accountant:
- een evaluatie maken van de redelijkheid ervan en van de samenhang met andere assurance-informatie die hij heeft verkregen, waaronder andere bevestigingen;
 - nagaan of van degenen die deze bevestigingen hebben verstrekt, verwacht mag worden dat zij op de hoogte zijn van de desbetreffende zaken; en
 - overtuigende assurance-informatie verkrijgen in geval van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Ook bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zal de accountant proberen overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.

40. Bevestigingen door de verantwoordelijke partij kunnen niet in de plaats komen van andere assurance-informatie waarvan de accountant redelijkerwijs mag verwachten dat deze beschikbaar is. Indien het niet mogelijk is toereikende assurance-informatie te verkrijgen over een zaak die invloed van materieel belang heeft of zou kunnen hebben op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, terwijl deze assurance-informatie normaliter wel beschikbaar zou moeten zijn, vormt dit, zelfs indien hierover een bevestiging van de verantwoordelijke partij is verkregen, een beperking in de reikwijdte van de opdracht.

Beoordeling van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport

41. **De accountant dient de invloed op de informatie over het object van onderzoek en op het assurance-rapport te beoordelen van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport.** De mate waarin deze gebeurtenissen in aanmerking genomen dienen te worden hangt af van de invloed die deze gebeurtenissen kunnen hebben op de informatie over het object van onderzoek en op de juistheid van de conclusies van de accountant. Voor bepaalde assurance-opdrachten is een beoordeling van deze gebeurtenissen vanwege de aard van het object van onderzoek niet relevant. Indien de opdracht bijvoorbeeld vereist dat een conclusie moet worden getrokken over de juistheid van een statistische opgave op een bepaald tijdstip zullen gebeurtenissen die optreden tussen dat tijdstip en de rapporteringsdatum de conclusie niet beïnvloeden en ook niet behoeven te worden toegelicht in de opgave of in het assurance-rapport.

Documentatie

42. **De accountant dient in het dossier die zaken vast te leggen die van betekenis zijn voor de verschaffing van assurance-informatie ter onderbouwing van het assurance-rapport en waaruit blijkt dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten.**
43. Het dossier bevat een vastlegging van de overwegingen van de accountant aangaande alle aspecten die een vakkundige oordeelsvorming vereisen en van de conclusies die hij daaruit heeft getrokken. Wanneer er moeilijke kwesties bestaan met betrekking tot uitgangspunten of oordeelsvorming is het noodzakelijk dat de relevante feiten worden vastgelegd die de accountant bekend waren op het moment waarop de conclusies zijn getrokken.
44. Het is niet nodig en evenmin praktisch uitvoerbaar om alle zaken vast te leggen die de accountant in aanmerking neemt. Door gebruik te maken van zijn vakkundige oordeelsvorming zal de accountant bij het bepalen van de hoeveelheid documentatie die moet worden opgesteld en bewaard overwegen wat noodzakelijk is om aan een andere accountant, die niet betrokken was bij de opdracht, inzicht te verschaffen in de werkzaamheden die zijn uitgevoerd en in de grondslagen voor de belangrijkste beslissingen (zonder alle gedetailleerde aspecten van de opdracht te ver-

melden). Deze andere accountant zal die aspecten alleen kunnen begrijpen wanneer hij ze bespreekt met de accountant die de documentatie heeft opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

45. **De accountant dient vast te stellen of hij toereikende assurance-informatie heeft verkregen ter onderbouwing van zijn conclusie die in het assurance-rapport wordt verwoord.** Bij de totstandkoming van zijn conclusie houdt de accountant rekening met alle relevante assurance-informatie die hij heeft verkregen, ongeacht of deze de informatie omtrent het object van onderzoek bevestigt dan wel daarmee in tegenspraak is.
46. **Het assurance-rapport dient schriftelijk te zijn en dient een duidelijke formulering te bevatten van de conclusie van de accountant over de informatie omtrent het object van onderzoek.**
47. Zonder een onderliggend schriftelijk rapport kunnen conclusies die mondeling of in een andere uitdrukkingvorm worden weergegeven tot misverstanden leiden. Daarom zal de accountant niet mondeling of met gebruikmaking van symbolen rapporteren zonder daarnaast een definitief schriftelijk assurance-rapport uit te brengen dat direct beschikbaar is zodra er mondeling wordt gerapporteerd of een symbool wordt gebruikt. Een symbool kan bijvoorbeeld worden gekoppeld aan een schriftelijk rapport op Internet.
48. Deze Standaard schrijft ten aanzien van de rapportering geen standaardvorm voor die voor alle assurance-opdrachten moet worden toegepast. In plaats daarvan worden in paragraaf 49 van deze Standaard de basiselementen genoemd die het assurance-rapport moet bevatten. Assurance-rapporten zijn toegesneden op de specifieke omstandigheden rond de opdracht. De accountant kiest een short-form of een long-form manier van rapporteren om een effectieve communicatie met de beoogde gebruikers mogelijk te maken. Een rapportering in short-form bestaat gewoonlijk alleen uit de basiselementen. Een rapportering in long-form bevat naast de basiselementen veelal een gedetailleerde beschrijving van de opdrachtvoorwaarden, van de criteria die zijn gehanteerd, van de bevindingen met betrekking tot bepaalde aspecten van de opdracht en in sommige gevallen ook van de aanbevelingen. Bevindingen en aanbevelingen worden duidelijk onderscheiden van de conclusie die de accountant heeft getrokken omtrent de informatie over het object van onderzoek en uit de formulering blijkt duidelijk dat zij niet bedoeld zijn om afbreuk te doen aan zijn conclusie. De accountant kan gebruik maken van opschriften, paragraafnummers, lettertypes zoals vetgedrukte gedeelten van de tekst en andere technieken om de duidelijkheid en de leesbaarheid van het assurance-rapport te vergroten.

Inhoud van het assurance-rapport

49. **Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten:**

- a. **een opschrift dat duidelijk aangeeft dat het rapport³ een assurance-rapport is:** een dergelijk opschrift dient er voor om de aard van het assurance-rapport duidelijk te maken en het te onderscheiden van rapporteringen van anderen, zoals degenen die niet gebonden zijn aan dezelfde ethische normen als de accountant.
- b. **de geadresseerde:** uit de geadresseerde blijkt aan wie het assurance-rapport is gericht. Indien dit praktisch uitvoerbaar is wordt het rapport gericht aan alle beoogde gebruikers.
- c. **een aanduiding en een beschrijving van de informatie omtrent het object van onderzoek en, waar van toepassing, van het object zelf.** Hieronder valt bijvoorbeeld:
- het moment of de periode waarop de evaluatie of toetsing van het object van onderzoek betrekking heeft;
 - indien van toepassing de naam van de entiteit of van het onderdeel daarvan waarop het object van onderzoek betrekking heeft;
 - een uiteenzetting van de kenmerken van het object van onderzoek of de informatie daarover die de beoogde gebruikers moeten weten en van de manier waarop deze kenmerken de nauwkeurigheid van de evaluatie of de vaststelling ten opzichte van de vastgestelde criteria kunnen beïnvloeden of van de overtuigingskracht van de beschikbare assurance-informatie. Als voorbeeld kunnen worden genoemd:
 - de mate waarin de informatie omtrent het object van onderzoek wordt gezien als kwalitatief dan wel kwantitatief, objectief dan wel subjectief of historisch dan wel toekomstgericht;
 - wijzigingen in het object van onderzoek of andere omstandigheden rond de opdracht die afbreuk doen aan de vergelijkbaarheid van de informatie omtrent het object van onderzoek in opeenvolgende perioden.

Als de conclusie van de accountant is verwoord in de terminologie van de bewering van de verantwoordelijke partij, wordt deze bewering aan het assurance-rapport gehecht of geciteerd in het assurance-rapport of wordt in het assurance-rapport verwezen naar een voor de doelgroep van gebruikers toegankelijke bron.

- d. **vermelding van de criteria:** in het assurance-rapport worden de criteria vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken. De criteria kunnen in het assurance-rapport worden opgenomen of er kan naar worden verwezen indien ze zijn opgenomen in een bewering die door de verantwoor-

³ Zie voetnoot 2.

delijke partij is opgesteld en die beschikbaar is voor de beoogde gebruikers of indien zij op een andere plaats direct toegankelijk zijn. De accountant overweegt of het onder de gegeven omstandigheden van belang is een toelichting op te nemen over:

- de herkomst van de criteria en of zij al dan niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving dan wel zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming, dat wil zeggen of het generieke criteria zijn binnen de context van het object van onderzoek (en indien dat niet zo is, een beschrijving van de reden waarom ze als toepasbaar worden gezien);
 - de methoden van onderzoek indien de criteria de mogelijkheid bieden tot een keuze uit een aantal methoden;
 - alle van belang zijn de interpretaties die zijn gebruikt bij de toepassing van de criteria tijdens de uitvoering van de opdracht; en
 - eventuele wijzigingen in de gehanteerde methoden van onderzoek.
- e. **een omschrijving van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria:** hoewel in bepaalde gevallen verwacht mag worden dat inherente beperkingen duidelijk zijn voor de lezers van een assurance-rapport kan het in andere gevallen beter zijn om hierop in het assurance-rapport uitdrukkelijk te wijzen. Indien een assurance-rapport bijvoorbeeld gericht is op de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan het nuttig zijn er op te wijzen dat de evaluatie van de effectiviteit tot nu toe geen betrekking heeft op toekomstige perioden omdat de maatregelen van interne beheersing ontoereikend kunnen worden als gevolg van gewijzigde omstandigheden of dat de mate waarin gedragslijnen of procedures worden nageleefd kan verslechteren;
- f. **indien de gehanteerde criteria voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen relevant zijn voor een specifieke doelstelling, een vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot deze beoogde gebruikers of tot die specifieke doelstelling:** daarnaast overweegt de accountant in het assurance-rapport er melding van te maken indien dit rapport alleen bestemd is voor bepaalde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling⁴. Dit maakt de lezers erop attent dat het rapport alleen bedoeld is voor bepaalde gebruikers of voor een specifieke doelstelling;

⁴ Indien er beperkingen gelden voor het assurance-rapport omdat het alleen bedoeld is voor de genoemde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling betekent het ontbreken van een vermelding van deze beperking met een bepaalde lezer of doelstelling nog niet dat de accountant wettelijk aansprakelijk is met betrekking tot deze lezer of deze doelstelling. Of er sprake is van wettelijke aansprakelijkheid hangt in elk afzonderlijk geval af van de juridische omstandigheden en van de geldende rechtspraak.

- g. **een vermelding waarin duidelijk wordt gemaakt wie de verantwoordelijke partij is en waarin de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en van de accountant worden omschreven:** hiermee wordt in geval van een 'direct reporting-opdracht' aan de beoogde gebruikers medegedeeld dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het object van onderzoek en in geval van een 'assertion based-opdracht'⁵ voor de informatie daarover en dat de accountant verantwoordelijk is voor het onafhankelijk verstrekken van een conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek;
- h. **een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten:** indien er een specifieke Standaard bestaat voor het object van onderzoek kan in deze Standaard de eis zijn opgenomen dat er specifiek naar wordt verwezen;
- i. **een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:** deze samenvatting zal de beoogde gebruikers in staat stellen te onderkennen wat de aard is van de zekerheid die het assurance-rapport inhoudt. Standaard 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten" en Standaard 2400, "Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten", hoewel van toepassing op controle- respectievelijk beoordelings-opdrachten geeft duidelijke aanwijzingen voor de vorm van een dergelijke samenvatting.

Indien er geen specifieke Standaard voor assurance-opdrachten bestaat die aanwijzingen geeft voor procedures ten behoeve van het verzamelen van informatie omtrent een bepaald object van onderzoek zal in deze samenvatting een meer gedetailleerde omschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden zijn opgenomen.

Omdat bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid een goed begrip van de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie wezenlijk is voor het onderkennen van de zekerheid die wordt gegeven in negatief geformuleerde bewoordingen zal de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:

- (i) gewoonlijk gedetailleerder zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de beperkingen vermelden voor de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie. Het kan zinvol zijn aan te geven welke procedures niet zijn uitgevoerd die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
- (ii) vermelden dat de procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie beperkter zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en dat ten gevolge daarvan er minder zekerheid wordt verkregen dan bij een dergelijke opdracht.

⁵ Zie paragraaf 10 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" voor een uiteenzetting van het verschil tussen een direct reporting-opdracht en een assertion based-opdracht.

- j. **De conclusie van de accountant:** indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten. Als niet al deze conclusies gebaseerd zijn op hetzelfde niveau van procedures voor het verzamelen van assurance-informatie worden zij weergegeven in bewoordingen die passen bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid.

Indien van toepassing dient de conclusie van de accountant de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin zij moet worden gelezen: in deze conclusie kan bijvoorbeeld zijn vermeld: "Deze conclusie is getrokken op basis van en is onderworpen aan de inherente beperkingen die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport zijn genoemd." Dit kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien het rapport een uiteenzetting bevat van bijzondere kenmerken van het object van onderzoek waarop de beoogde gebruikers attent dienen te zijn.

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie positief te worden geformuleerd: bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn" of "Wij zijn van oordeel dat de bewering van de *verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn, in overeenstemming is met de werkelijkheid."

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie negatief te worden geformuleerd: bij voorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ niet in alle materiële opzichten effectief zijn" of "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de bewering van de *verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn, niet in overeenstemming is met de werkelijkheid."

Indien de accountant een andere dan goedkeurende conclusie formuleert dient het assurance-rapport een duidelijke omschrijving te bevatten van alle daarvoor geldende redenen: (zie ook de paragrafen 51 tot en met 53 van deze Standaard).

- k. **de datum van het assurance-rapport:** hierdoor weten de beoogde gebruikers dat de accountant rekening heeft gehouden met de invloed van gebeurtenissen die zijn opgetreden tot die datum op de informatie omtrent het object van onderzoek en op het assurance-rapport;
- l. **de naam en de vestigingsplaats van de accountantspraktijk en/of van de accountant, wat normaliter de plaats inhoudt waar de accountantspraktijk is gevestigd die verantwoordelijk is voor de opdracht:** hierdoor weten de beoogde gebruikers welke persoon en/of welke accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de opdracht op zich neemt.

50. De accountant kan zijn assurance-rapport uitbreiden met overige informatie en uiteenzettingen die niet als doel hebben afbreuk te doen aan zijn conclusie. Voorbeelden daarvan zijn: gedetailleerde informatie over de eigenschappen en de ervaring van hem en anderen die bij de opdracht zijn betrokken, toelichting op het materialiteitsniveau, bevindingen omtrent bijzondere aspecten van de opdracht en aanbevelingen. Of deze informatie al dan niet wordt opgenomen hangt af van haar betekenis voor de behoeften van de beoogde gebruikers. Extra informatie wordt duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en op een zodanige manier verwoord dat zij daaraan geen afbreuk doet.

Conclusies met beperking, afkeurende conclusies en conclusies van oordeelonthouding

51. De accountant dient geen goedkeurende conclusie te verstrekken indien de volgende situaties zich voordoen en de accountant van mening is dat het effect daarvan van materieel belang is of kan zijn:
- a. er is een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant, dat wil zeggen dat de omstandigheden een belemmering vormen voor de accountant om de noodzakelijke assurance-informatie te verkrijgen die het opdrachtrisico tot gewenste niveau reduceert of dat de verantwoordelijke partij dan wel de opdrachtgever een beperking oplegt die dit belemmert. In dat geval dient de accountant een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelhouding te verstrekken;
 - b. in gevallen waarin de conclusie van de accountant;
 - (i) is geformuleerd conform een bewering van de verantwoordelijke partij en deze bewering niet in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de werkelijkheid; of
 - (ii) zodanig is geformuleerd dat deze direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria en de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang vertoont⁶, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken; of
 - c. na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht. De accountant dient dan:

⁶ In een dergelijke direct reporting-opdracht, waar de informatie over het object van onderzoek alleen wordt verwoord in de conclusie van de accountant en waar zijn conclusie is dat het object van onderzoek niet in alle materiële opzichten voldoet aan de criteria, wordt bijvoorbeeld: "Naar ons oordeel is het stelsel van interne beheersing, met uitzondering van [...], in alle materiële opzichten effectief volgens de criteria XYZ" gezien als een beperking.

- (i) een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken indien de niet toepasbare criteria of het oneigenlijke object van onderzoek naar alle waarschijnlijkheid misleidend zijn voor de beoogde gebruikers; of
 - (ii) in alle andere gevallen een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken.
52. De accountant dient een conclusie met beperking te verstrekken indien het effect van een bepaalde zaak niet zodanig van materieel belang of van invloed is dat een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding is vereist. In een conclusie met beperking wordt het woord "uitgezonderd" gebruikt voor het effect op datgene waarop de beperking betrekking heeft.
53. In de gevallen waarin de goedkeurende conclusie van de accountant wordt geformuleerd over een bewering van de verantwoordelijke partij en in die bewering is aangegeven en goed omschreven dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat zal de accountant:
- a. een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie verstrekken die direct gericht is op het object van onderzoek of op de criteria; of
 - b. indien in de opdrachtvoorwaarden specifiek vereist is dat een conclusie moet worden geformuleerd die betrekking heeft op de bewering van de verantwoordelijke partij, weliswaar een goedkeurende conclusie verstrekken maar in het assurance-rapport een toelichtende paragraaf opnemen waarin hij specifiek naar deze voorwaarden verwijst.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

54. De accountant dient rekening te houden met overige verantwoordelijkheden voor de rapportering waaronder de noodzaak om informatie uit te wisselen met de organen die belast zijn met governance, over relevante zaken die van belang zijn voor governance en die uit de assurance-opdracht naar voren komen.
55. In deze Standaard voor assurance-opdrachten wordt onder "governance" verstaan de rol van degenen aan wie het toezicht op, de beheersing van en de aansturing van een verantwoordelijke partij is toevertrouwd⁷. De organen belast met governance zijn gewoonlijk verantwoordelijk voor het

⁷ In veel landen zijn grondslagen ontwikkeld waarnaar verwezen kan worden bij het opzetten van gedragsregels voor governance. Deze grondslagen zijn vaak gericht op beursgenoteerde ondernemingen; ze kunnen echter ook dienstig zijn bij het verbeteren van de governance in andere soorten entiteiten. Er bestaat niet een exclusief model voor een goede governance. De structuur en gedragsregels daarvan verschillen van land tot land.

waarborgen dat een entiteit haar doelstellingen verwezenlijkt en voor de verslaggeving aan belanghebbenden. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij is het veelal niet passend om direct over de verantwoordelijke partij te communiceren met deze partij of met degenen die zijn belast met governance.

56. In deze Standaard voor assurance-opdrachten worden met "belangrijke zaken met betrekking tot governance" die zaken bedoeld die naar voren komen uit de assurance-opdracht en die volgens de accountant belangrijk zijn voor degenen die belast zijn met governance. Tot de relevante zaken die van belang zijn voor governance behoren alleen die zaken die de accountant zijn gebleken tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht. Indien de opdrachtvoorwaarden dit niet specifiek vereisen is de accountant niet verplicht procedures op te zetten met als specifieke doelstelling het signaleren van zaken die van belang zijn voor governance.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Deze Standaard voor assurance-opdrachten is van toepassing voor alle accountants werkzaam binnen de publieke sector die onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij assurance-opdrachten uitvoeren. Indien accountant binnen de publieke sector niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij een assurance-opdracht uitvoeren dient deze Standaard te worden toegepast met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in voetnoot 2.

<i>Inleiding</i>	1 - 7
<i>De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie</i>	8 - 9
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	10 - 12
<i>Kennis van de bedrijfsactiviteiten</i>	13 - 15
<i>Periode van de toekomstgerichte financiële informatie</i>	16
<i>Onderzoekswerkzaamheden</i>	17 - 25
<i>Presentatie en toelichting</i>	26
<i>Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie</i>	27 - 33

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypothesen. Deze Standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.
2. **In een opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de accountant toereikende informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen dat:**
 - a. **De aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende, door het bestuur gemaakte schattingen, niet onredelijk zijn en in geval van hypothesen deze aansluiten op het doel van de informatieverstrekking;**
 - b. **De toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gebaseerd op de veronderstellingen;**
 - c. **De toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gepresenteerd en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend zijn toegelicht met inbegrip van een duidelijke vermelding of het schattingen of hypothesen betreft; en**
 - d. **De toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling.**
3. Onder "toekomstgerichte financiële informatie" wordt verstaan financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar zijn aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide; bijvoorbeeld prognoses voor de termijn van een jaar, aangevuld met een projectie over 5 jaar.
4. Onder "prognose" wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het bestuur verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).
5. Onder "projectie" wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:

- a. Hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
 - b. Een combinatie van schattingen en hypothesen.
6. Toekomstgerichte financiële informatie kan voorkomen in de vorm van financiële overzichten of een of meer elementen van financiële overzichten. De informatie kan zijn opgesteld:
- a. als een intern instrument voor het bestuur van de entiteit, bijvoorbeeld bij de voorbereiding van een investeringsbeslissing; of
 - b. voor verspreiding onder derden, bijvoorbeeld:
 - Een emissieprospectus om mogelijke beleggers te informeren over toekomstverwachtingen;
 - Een toekomstparagraaf in het jaarverslag gericht op aandeelhouders, regelgevende instanties en andere geïnteresseerden;
 - Een document ten behoeve van financiers dat bijvoorbeeld een overzicht van verwachte kasstromen kan bevatten.
7. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de opstelling en de presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie, inclusief de beschrijving en toelichting van de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen. De accountant kan worden gevraagd de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken en daarover te rapporteren, teneinde de geloofwaardigheid ten aanzien van de informatie te vergroten. Dit is onafhankelijk van de vraag of de toekomstgerichte financiële informatie bedoeld is voor gebruik door derden of voor intern gebruik.

De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie

8. Toekomstgerichte financiële informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel er wel gegevens aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve speculatief van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle van retrospectiefgerichte financiële informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een oordeel uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte financiële informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.

9. Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant, indien hij in het kader van deze Standaard rapporteert over de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit opgestelde veronderstellingen, in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien hij naar zijn oordeel voldoende mate van onderbouwing heeft verkregen, een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen te verstrekken.

Oprachtaanvaarding

10. De accountant zal bij zijn beslissing omtrent de aanvaardbaarheid van de opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie de volgende overwegingen betrekken:
- Het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie.
 - De verspreidingskring van de toekomstgerichte financiële informatie (al dan niet beperkt).
 - De aard van de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende veronderstellingen, namelijk of het schattingen of hypothesen betreft.
 - De elementen, die in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen zullen worden.
 - De periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft.
11. **De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden, of dient de opdracht terug te geven, indien de veronderstellingen op voorhand niet realistisch zijn of indien hij van mening is dat de toekomstgerichte financiële informatie niet geschikt is voor het beoogde gebruik.**
12. **De accountant en de opdrachtgever dienen overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de opdracht.** Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat laatstgenoemde aan de opdrachtgever een opdrachtbevestiging stuurt, ter voorkoming van eventuele misverstanden omtrent inhoud en uitvoering van de opdracht. De opdrachtbevestiging bevat de punten die zijn opgenomen onder paragraaf 10 van deze Standaard en stipuleert de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de veronderstellingen en voor het verstrekken aan de accountant van alle relevante informatie en basisgegevens die aan de veronderstellingen ten grondslag liggen.

Kennis van de bedrijfsactiviteiten

13. **De accountant dient voldoende kennis van de bedrijfsactiviteiten te verwerven teneinde in staat te zijn te beoordelen of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn.** De accountant zal ook

inzicht moeten verkrijgen in het proces van totstandkoming van de toekomstgerichte financiële informatie bij de entiteit, bijvoorbeeld door de volgende aspecten te beoordelen:

- De interne beheersingsmaatregelen over de processen voor de opstelling van toekomstgerichte financiële informatieverzorging en de deskundigheid en ervaring van de personen die belast zijn met de opstelling daarvan.
 - De aard van de documentatie die door de entiteit is vervaardigd ter onderbouwing van de veronderstellingen.
 - De mate waarin gebruik is gemaakt van statistische en wiskundige technieken of computertoepassingen.
 - De methoden die zijn gebruikt voor de opstelling en toepassing van de veronderstellingen.
 - De nauwkeurigheid waarmee in voorgaande perioden toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld en de redenen van belangrijke afwijkingen die daarna zijn gebleken.
14. **De accountant dient te beoordelen in welke mate het steunen op de historische financiële informatie van de entiteit gerechtvaardigd is.** De accountant zal kennis van de historische financiële informatie van de entiteit moeten bezitten om te beoordelen of de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld conform de grondslagen die bij de historische financiële informatie worden gebruikt en om als maatstaf te dienen bij de beoordeling van de door het bestuur van de entiteit gemaakte veronderstellingen. De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt.
15. Indien de bij de voorgaande historische financiële informatie verstrekte accountantsverklaring of de beoordelingsverklaring anders dan goedkeurend van aard was, of indien de entiteit zich in een aanloopfase bevindt, houdt de accountant rekening met deze factoren en het effect daarvan op het onderzoek van de toekomstgerichte financiële informatie.

Periode van de toekomstgerichte financiële informatie

16. **De accountant dient de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft te beoordelen.** Aangezien de veronderstellingen meer speculatief worden als de lengte van de periode toeneemt, zal in dat geval het vermogen van het bestuur van de entiteit om betrouwbare schattingen te maken afnemen. De periode mag niet langer zijn dan de tijdsperiode waarvoor redelijkerwijze nog veronderstellingen kunnen worden geformuleerd. Het navolgende geeft een aantal factoren aan die voor de beoordeling door de accountant van de periode van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn:

- De doorlooptijd van belangrijke bedrijfsprocessen. Bijvoorbeeld in geval van een belangrijk bouwproject zal de periode die nodig is om het project uit te voeren bepalend kunnen zijn voor de periode waarvoor toekomstgerichte financiële informatie wordt opgesteld.
- De mate van betrouwbaarheid van de veronderstellingen. Als de entiteit bijvoorbeeld een nieuw product introduceert zal de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft relatief kort kunnen zijn en in segmenten worden verdeeld, zoals weken en maanden. Anderzijds, als de enige activiteit van de entiteit is het verhuren van een activum gedurende een langere termijn, kan een relatief lange periode aanvaardbaar zijn.
- De behoefte van de gebruikers. Toekomstgerichte financiële informatie kan bijvoorbeeld worden opgesteld in verband met de aanvraag van een lening voor de periode die nodig is om voldoende middelen voor de terugbetaling te genereren. Anderzijds kan de informatie zijn opgesteld ten behoeve van toekomstige beleggers in nieuwe obligaties om de aanwending van de verkregen middelen aan te geven.

Onderzoekswerkzaamheden

17. **Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, dient de accountant de volgende factoren in zijn overwegingen te betrekken:**
 - a. **de kans op onjuistheden van materieel belang;**
 - b. **de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;**
 - c. **de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte financiële informatie;**
 - d. **de mate waarin de toekomstgerichte financiële informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en**
 - e. **de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.**
18. De accountant beoordeelt de herkomst en de betrouwbaarheid van de gegevens die ten grondslag liggen aan de schattingen van het bestuur van de entiteit. Toereikende informatie over de onderbouwing van dergelijke veronderstellingen kan worden ontleend aan interne en/of externe bronnen, met inbegrip van een beoordeling van de veronderstellingen in het licht van historische gegevens. Tevens moet worden beoordeeld of de veronderstellingen zijn gebaseerd op plannen die passen binnen de mogelijkheden van de entiteit.
19. Indien hypotheses worden gebruikt beoordeelt de accountant of er rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties daarvan. Indien bijvoorbeeld wordt verwacht dat de omzet zal stijgen boven de huidige productiecapaciteit van de entiteit, moet in de toekomstgerichte financiële informatie ook aandacht worden besteed aan de noodzakelijke investering voor uitbreiding van

de productiecapaciteit of de kosten van andere oplossingen om de beoogde verkopen te realiseren zoals bijvoorbeeld het uitbesteden van een deel van de productie.

20. Hoewel het niet beslist noodzakelijk is onderbouwing te verkrijgen van de hypothesen zal de accountant wel vaststellen, dat deze passen binnen de doelstelling van de toekomstgerichte financiële informatie en er geen reden is om aan te nemen dat deze duidelijk onrealistisch zijn.
21. De accountant overtuigt zich ervan dat de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit op een juiste wijze in de toekomstgerichte financiële informatie zijn verwerkt, bijvoorbeeld door het opnieuw uitvoeren van berekeningen en het beoordelen van de interne consistentie van de informatie. Hieronder wordt verstaan het vaststellen dat de voorgenomen acties van het bestuur van de entiteit op elkaar aansluiten en dat de berekening van bedragen waarbij dezelfde gegevens worden gehanteerd, zoals rentepercentages, op een consistente wijze is geschied.
22. De accountant richt zijn aandacht op de vraag in welke mate onderdelen die bijzonder gevoelig zijn voor variaties, een effect van materieel belang hebben op de uitkomsten van de toekomstgerichte financiële informatie. Dit zal de omvang van de door de accountant te verrichten werkzaamheden beïnvloeden. Eveneens heeft dit effect op de beoordeling door de accountant van de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie.
23. Als de accountant de opdracht heeft een of meer elementen van de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken, bijvoorbeeld een afzonderlijk opgenomen deel van een financieel overzicht, is het van belang dat hij tevens de samenhang met het geheel beoordeelt.
24. Voor zover in de toekomstgerichte financiële informatie gegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op een verstreken deel van de lopende verslagperiode, beoordeelt de accountant in welke mate er ten aanzien van de historische informatie werkzaamheden moeten worden verricht. Deze werkzaamheden zullen variëren afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld de mate waarin de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft inmiddels al is verstreken.
25. **De accountant dient van het bestuur van de entiteit een schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie, de volledigheid van de belangrijkste veronderstellingen en het aanvaarden van de verantwoordelijkheid voor de inhoud van de toekomstgerichte financiële informatie.**

Presentatie en toelichting

26. Bij het beoordelen van de presentatie van en de toelichting op de toekomstgerichte financiële informatie zal de accountant, in aanvulling op de specifieke wettelijke bepalingen, andere voorschriften en professionele regelgeving, moeten vaststellen dat:

- a. presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie gericht is op het beoogde doel en niet misleidend is;
- b. de grondslagen van waardering en resultaatbepaling op een duidelijke wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet;
- c. de veronderstellingen op een toereikende wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet. Het moet duidelijk zijn of de veronderstellingen betrekking hebben op schattingen of op hypothesen. Als de veronderstellingen betrekking hebben op onderdelen die van materieel belang zijn en die in hoge mate onzeker zijn, is het vereist dat deze onzekerheid en de daaruit voortvloeiende onzekerheid ten aanzien van de uitkomsten toereikend zijn uiteengezet;
- d. de datum vermeld is waarop de toekomstgerichte financiële informatie werd opgesteld. Het bestuur van de entiteit moet bevestigen dat de veronderstellingen tot op die datum aanvaardbaar zijn, zelfs al zouden de onderliggende gegevens in een eerdere tijdsperiode zijn verzameld;
- e. indien in de toekomstgerichte financiële informatie bepaalde uitkomsten zijn weergegeven in de vorm van een reeks, de onderbouwing daarvan duidelijk is aangegeven en die reeks niet op grond van bevooroordeelde of misleidende motieven is opgenomen; en
- f. eventuele wijzigingen in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling sedert de laatst uitgebrachte financiële overzichten zijn toegelicht, tezamen met de redenen voor de wijziging en het effect daarvan op de toekomstgerichte financiële informatie.

Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

27. Het rapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:
- a. het opschrift;
 - b. de geadresseerde;
 - c. de identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;
 - d. een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;
 - e. de vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;
 - f. een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;
 - g. een negatief dan wel positief geformuleerde assurance mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;

- h. een oordeel in welke mate de toekomstgerichte financiële informatie op een aanvaardbare wijze gebaseerd is op de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en de presentatie ervan in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen;
- i. een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;
- j. de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;
- k. het adres van de accountant; en
- l. de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).

28. Een dergelijk rapport bevat:

- Een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie.
- Een oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
- Een vermelding dat:
 - de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen, en
 - als het een projectie betreft, de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypothesen waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden. Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte financiële informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.

29. -

30. -

31. **Indien de accountant van mening is dat de presentatie en toelichting van de toekomstgerichte financiële informatie niet toereikend zijn, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een onderzoeksrapport met beperking of een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te verstrekken of de opdracht terug te geven.**
Een voorbeeld daarvan kan zijn een onvoldoende toelichting over de invloed van wijzigingen in de veronderstellingen die van grote betekenis zijn voor de uitkomsten.
32. **Indien de accountant van mening is dat één of meer belangrijke veronderstellingen géén redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie omdat deze niet adequaat zijn, of door de aard van de gehanteerde hypothesen, dient hij een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te geven of de opdracht terug te geven.**
33. **Indien het onderzoek wordt beïnvloed door omstandigheden die het uitvoeren van één of meer door de accountant noodzakelijk geachte procedures onmogelijk maken, dient de accountant of de opdracht terug te geven of zich van een oordeel te onthouden en te vermelden omtrent welke aangelegenheid onzekerheid bestaat en welke oorzaken en/of omstandigheden tot deze onzekerheid hebben geleid.**

<i>Inleiding</i>	1 - 7
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 6
Ingangsdatum	7
<i>Doelstellingen</i>	8
<i>Definities</i>	9
<i>Vereisten</i>	10 - 56
Standaard 3000	10
Ethische voorschriften	11
Management en degenen belast met governance	12
Aanvaarding en continuering	13 - 14
Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria	15 - 18
Materialiteit	19
Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie	20
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving	21 - 22
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen	23
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen	24 - 29
De werkzaamheden van een interne auditfunctie	30 - 37
Schriftelijke bevestigingen	38 - 40
Overige informatie	41 - 42
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	43 - 44

Documentatie	45 - 52
Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie	53 - 55
Overige communicatieverantwoordelijkheden	56
<i>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</i>	<i>A1 - A53</i>
Reikwijdte van deze Standaard	A1 - A2
Definities	A3 - A4
Ethische voorschriften	A5
Management en degenen belast met governance	A6
Aanvaarding en continuering	A7 - A12
Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria	A13 - A15
Materialiteit	A16 - A18
Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie	A19 - A20
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving	A21 - A24
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen	A25 - A27
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen	A28 - A36
De werkzaamheden van een interne auditfunctie	A37 - A41
Schriftelijke bevestigingen	A42 - A43
Overige informatie	A44 - A45
Documentatie	A46
Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie	A47 - A52

Overige communicatieverantwoordelijkheden

A53

Bijlage 1: Voorbeeld van de beweringen van de serviceorganisatie

Bijlage 2: Voorbeelden van de assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de assurance-opdrachten die door een beroepsbeoefenaar^{1, 2} worden uitgevoerd om voor gebruikende entiteiten en hun accountants een rapportage te verstrekken. Deze rapportage betreft de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die aan de gebruikende entiteiten een dienst verleent die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 402 aan zodat de rapportages opgesteld in overeenstemming met deze Standaard, geschikt zijn de onder Standaard 402³ passende onderbouwende informatie te verschaffen. (Zie: alinea A1.)
2. In het "Stramien voor Assurance-opdrachten" (het Stramien) staat aangegeven dat een assurance-opdracht een opdracht met een "redelijke mate van zekerheid" of een opdracht met een beperkte mate van zekerheid" kan zijn, dat een assurance-opdracht een "assertion-based" opdracht of een "direct reporting" opdracht kan zijn alsmede dat de assurance-conclusie voor een "assertion-based opdracht" in termen van de bewering van de verantwoordelijke partij verwoord kan worden of direct in termen van het object van onderzoek en de criteria⁴. In deze Standaard worden alleen "assertion-based" opdrachten behandeld die een redelijke mate van zekerheid uitdrukken, waarbij de assurance-conclusie direct met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria wordt verwoord⁵.
3. Deze Standaard is alleen van toepassing wanneer de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor, of anderszins in staat is om een bewering te doen over de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen. In deze Standaard worden niet de assurance-opdrachten behandeld:
 - a. Om uitsluitend te rapporteren over de vraag of interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie zo werken als staat beschreven; of
 - b. Om te rapporteren over interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie anders dan die beheersmaatregelen die verband houden met een dienst die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving (bijvoorbeeld, interne beheersingsmaatregelen die de productie of kwaliteitsbeheersing van de gebruikende entiteiten beïnvloeden).

¹ De openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de VGC.
² Op grond van Nadere Voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance) artikel 10 kunnen ook andere toegelaten professionals zoals de RE deze opdrachten uitvoeren.
³ Standaard 402, "Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie."
⁴ Het Stramien alinea's 10,11,57.
⁵ Alinea 13 en 52 (k) van deze Standaard.

Desalniettemin worden in deze Standaard worden enige leidraden verschaft voor dergelijke opdrachten die onder Standaard 3000⁶ worden uitgevoerd. (Zie: alinea A2)

4. Naast het uitbrengen van het assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen kan een accountant van de serviceorganisatie ook ingehuurd zijn om rapporten te verschaffen, die niet in deze Standaard behandeld worden zoals de volgende:
 - a. Een rapportage betreffende de transacties of saldi van een gebruikende entiteit die door een serviceorganisatie worden onderhouden; of
 - b. Een rapport van feitelijke bevindingen betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.

Relatie met overige professionele uitingen

5. Op grond van de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie wordt van de accountant vereist dat hij Standaard 3000 naleeft. Standaard 3000 bevat vereisten in relatie tot onderwerpen zoals de aanvaarding van een opdracht, het plannen, onderbouwende informatie en documentatie die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, met inbegrip van opdrachten in overeenstemming met deze Standaard. In deze Standaard wordt uiteengezet op welke wijze Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid om over de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te rapporteren. Het Stramien, dat de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht definieert en beschrijft, verschaft de context om deze Standaard en Standaard 3000 te begrijpen.
6. Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere dat de accountant van de serviceorganisatie de Verordening Gedragscode naleeft alsmede dat hij de kwaliteitsbeheersingsprocedures implementeert die van toepassing zijn op de individuele opdracht⁷.

Ingangsdatum

7. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen⁸.

⁶ Standaard 3000, "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie."

⁷ Standaard 3000, alinea's 4 en 6.

⁸ In ISAE 3402 staat: "Deze ISAE is van toepassing op assurance-rapporten van accountants van de service-organisatie over verslagperiodes eindigend op of na 15 juni 2011."

Doelstellingen

8. De doelstellingen van de accountant van de serviceorganisatie zijn:
 - a. Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
 1. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, het systeem getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
 2. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die staan vermeld in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
 3. Waar inbegrepen in de reikwijdte van de opdracht, de interne beheersingsmaatregelen, effectief werkten om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt.
 - b. Te rapporteren over de aangelegenheden die hierboven bij (a) staan vermeld in overeenstemming met de bevindingen van de accountant van de serviceorganisatie.

Definities

9. In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a. Uitsluitingsmethode (Carve-out methode) – een methode van omgaan met de diensten die worden verleend door een subserviceorganisatie. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie zijn echter uitgesloten van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem alsmede van de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie bevatten interne beheersingsmaatregelen.

gelen van de serviceorganisatie die de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie monitort, wat in kan houden dat de serviceorganisatie een assurance-rapport betreffende de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie beoordeelt.

- b. Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
- c. Interne beheersingsdoelstelling – Het doel of doeleinde van een bepaald aspect van interne beheersingsmaatregelen. Interne beheersingsdoelstellingen houden verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren.
- d. Interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie – Interne beheersingsmaatregelen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling die door het assurance-rapport van de accountant wordt omvat. (Zie: alinea A3)
- e. Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie – Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie die een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling.
- f. Criteria – Benchmarks die gebruikt worden om een object van onderzoek te evalueren of te meten inclusief, waar relevant, benchmarks voor presentatie en toelichting.
- g. Opname methode (Inclusive methode) – Methode hoe er wordt omgegaan met de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen van die subserviceorganisatie en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen zijn opgenomen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en in de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie. (Zie: alinea A4)
- h. Interne auditfunctie – Een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de serviceorganisatie. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing.
- i. Interne auditors – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne afdeling of vergelijkbare functie behoren.
- j. Een rapportage over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een "type 1 rapport") – Een rapportage die bestaat uit:
 - 1. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
 - 2. Een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat, in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:

- a. De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op de gespecificeerde datum;
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem op de gespecificeerde datum staan vermeld, op afdoende wijze zijn opgezet; en
 3. Een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat de redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (2)a.-b. hierboven uitdrukt.
- k. Rapport over de beschrijving, opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een "type 2 rapport") – Een rapport dat bestaat uit:
 1. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
 2. Een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
 - a. De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals deze gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd;
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
 - c. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten; en
 3. Een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat:
 - a. De redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (2)a.-c. hierboven uitdrukt; en
 - b. Een beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan omvat.
- l. Accountant van de serviceorganisatie – Een beroepsbeoefenaar die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.

- m. Serviceorganisatie – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing in relatie tot de financiële verslaggeving.
- n. Systeem van een serviceorganisatie (of het systeem) – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet en geïmplementeerd om de gebruikende entiteiten de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bestaat onder meer uit het onderkennen van: de diensten die worden verleend; de verslagperiode, of in het geval van een type 1 rapport de datum waarop de beschrijving betrekking heeft; interne beheersingsdoelstellingen; en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen.
- o. Bewering van een serviceorganisatie – De schriftelijke bewering over de aangelegenheden waarnaar in alinea 9(k)(2) (of in het geval van een type 1 rapport in alinea 9(j)(2)) wordt verwezen.
- p. Subservice organisatie – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt om sommige diensten uit te voeren die aan gebruikende entiteiten worden verleend die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving.
- q. Toetsing van interne beheersingsmaatregelen – Een controlemaatregel die is opgezet om de werking van interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen, zoals vermeld in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, te evalueren.
- r. Accountant van de gebruiker – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert en daarover verslag uitbrengt⁹.
- s. Gebruikende entiteit – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie.

Vereisten

Standaard 3000

- 10. De accountant van de serviceorganisatie dient niet aan te geven conform deze standaard te hebben gewerkt, tenzij de accountant van de serviceorganisatie de vereisten van deze Standaard en Standaard 3000 heeft nageleefd.

⁹ In het geval van een subserviceorganisatie, is de accountant van een serviceorganisatie die gebruik maakt van de diensten van een subserviceorganisatie tevens een accountant van een gebruiker.

Ethische voorschriften

11. De accountant van de serviceorganisatie dient de relevante ethische voorschriften in relatie tot assurance-opdrachten na te leven, waaronder die voorschriften die betrekking hebben op de onafhankelijkheid. (Zie: alinea A5)

Management en degenen belast met governance

12. Waar op grond van deze Standaard van de accountant van de serviceorganisatie vereist wordt dat hij verzoekt om inlichtingen van, of bevestigingen verzoekt bij, communiceert met, of anderszins in interactie staat met de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie de juiste persoon of personen binnen het management van de serviceorganisatie of governancestructuur met wie die interactie plaatsvindt te bepalen. Dit dient onder meer in te houden het beschouwen van welke persoon of personen de geschikte verantwoordelijkheden voor en kennis van de betrokken aangelegenheden hebben. (Zie: alinea A6)

Aanvaarding en continuering

13. Alvorens de accountant van de serviceorganisatie een opdracht aanvaardt of continueert, dient hij:
 - a. Te bepalen of:
 1. De accountant van de serviceorganisatie de capaciteiten en de competentie bezit om de opdracht uit te voeren; (Zie: alinea A7)
 2. De toe te passen criteria bij de serviceorganisatie om de beschrijving van haar systeem op te stellen, voor de gebruikende entiteit en hun accountants geschikt en beschikbaar zijn; en
 3. De reikwijdte van de opdracht en de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem niet zo beperkt zullen zijn dat het onwaarschijnlijk is dat zij voor de gebruikende entiteiten en hun accountants nuttig zijn. Wanneer er sprake is van een subserviceorganisatie, is de accountant van een serviceorganisatie die de diensten van de subserviceorganisatie gebruikt ook een accountant van de gebruiker.
 - b. De instemming van de serviceorganisatie te verkrijgen dat zij haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
 1. Voor het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, het accuraat zijn en de methode van presentatie van die beschrijving en bewering; (Zie: alinea A8)

2. Om een redelijke basis te hebben voor de bewering van de serviceorganisatie die met de beschrijving van haar systeem samengaat: (Zie: alinea A9)
3. Voor het in de bewering van de serviceorganisatie aangeven van de criteria die zij hanteerde bij het beschrijven van haar systeem;
4. Voor het in de beschrijving van haar systeem aangeven van:
 - a. De interne beheersingsdoelstellingen; en
 - b. De partij die deze doelstellingen specificeerde wanneer deze gespecificeerd zijn door wet- of regelgeving, of een andere partij (bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie);
5. Voor het onderkennen van risico's die het bereiken van interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen, en het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat die risico's het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan aangegeven niet zullen verhinderen, en daarmee dat de aangegeven interne beheersingsdoelstellingen zullen worden bereikt; en (Zie: alinea A10)
6. Om de accountant van de serviceorganisatie:
 - a. Toegang te verschaffen tot alle informatie zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden, met inbegrip van service level agreements waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is dat deze relevant is voor de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie;
 - b. Aanvullende informatie te verschaffen die de accountant kan verzoeken aan de serviceorganisatie voor de doeleinden van de assurance-opdracht; en
 - c. Onbepaalde toegang te verschaffen tot de personen binnen de serviceorganisatie van wie accountant van de serviceorganisatie bepaalt dat het noodzakelijk is onderbouwende informatie te verkrijgen.

De aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

14. Indien de serviceorganisatie voor de afronding van de opdracht verzoekt om een wijziging in de reikwijdte van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie zich ervan te vergewissen dat er een redelijke rechtvaardiging bestaat voor die wijziging. (Zie: alinea A11 en A12)

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria

15. Zoals op grond van Standaard 3000 wordt vereist, dient de accountant van de serviceorganisatie te beoordelen of de serviceorganisatie geschikte criteria heeft gehanteerd bij het opstellen van de beschrijving van haar systeem, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen effectief werken¹⁰.
16. Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria, om de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste het volgende bevatten:
 - a. Of de beschrijving weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval:
 1. De soorten diensten die worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
 2. De procedures, binnen zowel de informatie technologie als handmatige systemen, waardoor diensten worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval, , procedures waardoor transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages en overige informatie die voor gebruikende entiteiten is opgesteld;
 3. De daarmee verband houdende vastleggingen en ondersteunende informatie, met inbegrip van, in voorkomend geval, administratie, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen die worden gebruikt om transacties te initiëren, vast te leggen, te verwerken en erover te rapporteren; dit omvat tevens het corrigeren van onjuiste informatie en op welke wijze informatie naar de rapporten wordt overgebracht en op welke wijze overige informatie voor gebruikende entiteiten is opgesteld;
 4. Op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan de transacties, behandelt;
 5. Het proces dat wordt gehanteerd om rapportages en overige informatie voor gebruikende entiteiten op te stellen;
 6. De gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen om die doelstellingen te bereiken;
 7. Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit beschouwd bij de opzet van de interne beheersingsmaatregelen; en
 8. Andere aspecten van de beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (inclusief daarmee verband houdende proces-

¹⁰ Standaard 3000, alinea 19.

sen) en communicatie, de beheersingsactiviteiten en de monitoringsbeheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de diensten die worden verleend.

- b. In het geval van een type 2 rapport, over de vraag of de beschrijving relevante details bevat over wijzigingen aan het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat.
 - c. Of de beschrijving informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat wordt omschreven, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants te voldoen en dat de beschrijving daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit en haar accountant in diens bijzondere omgeving belangrijk kan achten.
17. Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of:
- a. De serviceorganisatie de risico's heeft onderkend die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn onderkend, indien zij werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet verhinderen.
18. Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de werking van interne beheersingsmaatregelen te evalueren bij het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan onderkend bereikt zullen worden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gespecificeerde verslagperiode consistent zijn toegepast. Dit houdt onder meer in of er handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben. (Zie: alinea A13, A14 en A15)

Materialiteit

19. Bij het plannen en het uitvoeren van de opdracht dient de accountant van de serviceorganisatie de materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen in aanmerking te nemen. (Zie: alinea A16, A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie

20. De accountant van de serviceorganisatie dient inzicht in het systeem van de serviceorganisatie te verkrijgen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen. (Zie: alinea A19 en A20)

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving

21. De accountant van de serviceorganisatie dient de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te verkrijgen en te lezen en dient te evalueren of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen getrouw zijn weergegeven, met inbegrip van de vraag of: (Zie: alinea A21 en A22)
- a. De interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in de gegeven omstandigheden redelijk zijn; (Zie: alinea A23)
 - b. Interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving werden onderkend geïmplementeerd zijn;
 - c. Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat zijn beschreven; en
 - d. Diensten die door een subserviceorganisatie, indien aanwezig, zijn uitgevoerd adequaat zijn beschreven, met inbegrip van of de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingmethode (carve-out methode) is gehanteerd met betrekking tot die diensten.
22. De accountant van de serviceorganisatie dient middels overige werkzaamheden in combinatie met verzoeken om inlichtingen te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie is geïmplementeerd. Die overige werkzaamheden dienen observatie en inspectie van vastleggingen en overige documentatie te bevatten van de manier waarop het systeem van de serviceorganisatie werkt en interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast. (Zie: alinea A24)

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

23. De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen welke van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken en dient te beoordelen of die interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet. De bepaling hiervan dient het volgende te bevatten: (Zie: alinea A25, A26 en A27)

- a. Het onderkennen van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
- b. Het evalueren van de koppeling van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn onderkend aan deze risico's.

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

24. Wanneer een type 2 rapport wordt verstrekt dient de accountant van de serviceorganisatie die interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarvan de accountant van de serviceorganisatie heeft bepaald dat zij noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken, en dient hij hun werking gedurende de verslagperiode vast te stellen. De onderbouwende informatie die in eerdere opdrachten is verkregen over de toereikende werking van interne beheersingsmaatregelen in eerdere verslagperiodes verschaft geen basis voor een vermindering van het toetsen, zelfs niet wanneer die is aangevuld met onderbouwende informatie die tijdens de lopende verslagperiode is verkregen. (Zie: alinea A28 tot en met A32)
25. Bij het opzetten en het uitvoeren van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie:
 - a. Overige werkzaamheden uit te voeren in combinatie met verzoeken om inlichtingen om onderbouwende informatie te verkrijgen over:
 1. Op welke wijze de interne beheersingsmaatregel was toegepast;
 2. De consistentie waarmee de interne beheersingsmaatregel was toegepast; en
 3. De vraag door wie of met welke middelen de interne beheersingsmaatregel is toegepast.
 - b. Vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en, zo ja, of het noodzakelijk is om onderbouwende informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt; en (Zie: alinea A33 en A34)
 - c. Methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van de doelstellingen van de controlemaatregel. (Zie: alinea A35 en A36)

26. Bij het bepalen van de omvang van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie aangelegenheden, met inbegrip van de kenmerken van de te toetsen populatie te overwegen, hetgeen omvat de aard van de interne beheersingsmaatregelen, de frequentie van hun toepassing (bijvoorbeeld maandelijks, dagelijks, een aantal keren per dag), en de verwachte mate van deviatie.

Het gebruiken van steekproeven

27. Wanneer de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van steekproeven dient de accountant van de serviceorganisatie: (Zie: alinea A35 en A36)
- a. Het doel van de controlemaatregel en de kenmerken van de populatie van waaruit de steekproef zal worden genomen bij het opzetten van de steekproef te overwegen;
 - b. Een afdoende grootte van de steekproef te bepalen die het sampling risk tot een aanvaardbaar laag niveau verlaagt;
 - c. Items voor de steekproef te selecteren op een dergelijke manier dat iedere steekproefeenheid in de populatie een kans heeft om geselecteerd te worden;
 - d. Indien een opgezette controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item, de controlemaatregel op een vervangend item uit te voeren; en
 - e. Indien hij niet in staat is om de opgezette werkzaamheden, of geschikte andere werkzaamheden, op een geselecteerd item toe te passen, dat item als een deviatie te behandelen.

Aard en oorzaak van deviaties

28. De accountant van de serviceorganisatie dient de aard en de oorzaak van de onderkende deviaties te onderzoeken en dient te bepalen of:
- a. Onderkende deviaties binnen de verwachte mate van deviatie en aanvaardbaar zijn; daarom verschaft de reeds uitgevoerde toetsing een geschikte basis om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkt;
 - b. Aanvullende toetsing van de interne beheersingsmaatregel of overige interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk is om tot een conclusie te komen dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaalde interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werken; of (Zie: alinea A25)
 - c. De uitgevoerde toetsing een geschikte basis verschaft om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief werkte.

29. In de zeer zeldzame gevallen waar de accountant van de serviceorganisatie overweegt dat een ontdekte deviatie in een steekproef een a-typische fout is en er geen enkele andere interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend die het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maken te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode wordt behaald, dient de accountant van de serviceorganisatie een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijk deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant van de serviceorganisatie dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende werkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen dat de deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie

30. Indien de serviceorganisatie een interne auditfunctie¹¹ heeft, dient de accountant van de serviceorganisatie een inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie te verwerven alsmede in de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te bepalen of het waarschijnlijk is dat de interne auditfunctie relevant is voor de opdracht. (Zie: alinea A37)

Bepalen of en in welke mate van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt

31. De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen:
- Of het waarschijnlijk is dat de werkzaamheden van de interne auditors adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht; en
 - Zo ja, wat de geplande invloed is van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, de timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie.
32. Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie het volgende te evalueren:
- De objectiviteit van de interne auditfunctie;
 - De technische competentie van de interne auditors;
 - Of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en

¹¹ In deze Standaard worden geen gevallen behandeld waarbij de interne auditors directe assistentie verlenen aan de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

- d. Of het waarschijnlijk is dat er effectieve communicatie zal plaatsvinden tussen de interne auditors en de accountant van de serviceorganisaties.
33. Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie te overwegen: (Zie: alinea A38)
- a. De aard en de reikwijdte van de gespecificeerde werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd of uitgevoerd moeten worden;
 - b. De significantie van die werkzaamheden voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie; en
 - c. De mate van subjectiviteit die is gehanteerd bij de evaluatie van de onderbouwende informatie die ter ondersteuning van die conclusies is verzameld.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

34. Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie die werkzaamheden te evalueren en daarop werkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie. (Zie: alinea A39)
35. Om het adequaat zijn van specifieke werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie te bepalen, dient de accountant van de serviceorganisatie te evalueren of:
- a. De werkzaamheden zijn uitgevoerd door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;
 - b. Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend en of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;
 - c. Adequate onderbouwende informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
 - d. De bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
 - e. Uitzonderingen die voor de opdracht of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht naar behoren worden opgelost.

Effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

36. Indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant van de serviceorganisatie in de sectie van het assurance-rapport dat zijn oordeel bevat niet te verwijzen naar die werkzaamheden. (Zie: alinea A40)
37. In het geval van een type 2 rapport, indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dient het onderdeel van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, dat de toetsing door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft, een beschrijving van het werk van de interne auditor en van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot die werkzaamheden te bevatten. (Zie: alinea A41)

Schriftelijke bevestigingen

38. De accountant van de serviceorganisatie dient de serviceorganisatie te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verschaffen die: (Zie: alinea 42)
- a. De bewering opnieuw bevestigen die samengaat met de beschrijving van het systeem;
 - b. Vermelden dat de serviceorganisatie alle relevante informatie en overeengekomen toegang aan de accountant van de serviceorganisatie heeft verschaft¹²; en
 - c. Vermelden dat de serviceorganisatie de accountant van de serviceorganisatie heeft ingelicht over de volgende zaken waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is:
 1. Het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude, ongecorrigeerde deviaties die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie die één of meer gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden;
 2. Tekortkomingen in de opzet van interne beheersingsmaatregelen;
 3. Gevallen waarin interne beheersingsmaatregelen niet hebben gewerkt zoals stond beschreven; en
 4. Alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die een significantie

¹² Alinea 13(b)(5) van deze Standaard.

invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

39. De schriftelijke bevestigingen dienen in de vorm van een bevestigingsbrief geadresseerd aan de accountant van de serviceorganisatie te zijn. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te liggen.
40. Indien, na de aangelegenheid met de accountant van de serviceorganisatie te hebben besproken, de serviceorganisatie niet één of meerdere schriftelijke bevestigingen verschaft die in overeenstemming met alinea 38(a) en (b) van deze Standaard zijn verzocht, dient de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding te formuleren. (Zie: alinea A43)

Overige informatie

41. De accountant van de serviceorganisatie dient de eventuele overige informatie te lezen die is inbegrepen bij een document dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat, om eventuele met die beschrijving van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen. De accountant van de serviceorganisatie kan tijdens het lezen van de overige informatie met als doel de van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen, kennis krijgen van een duidelijke afwijking van de feiten in die overige informatie.
42. Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis krijgt van een van materieel belang zijnde inconsistentie of een duidelijke afwijking van de feiten, dient de accountant van de serviceorganisatie de aangelegenheid met de serviceorganisatie te bespreken. Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat er in de overige informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie of een afwijking van de feiten bestaat waarvan de serviceorganisatie weigert deze te corrigeren, dient de accountant van de serviceorganisatie verder passende actie te ondernemen. (Zie: alinea A44 en A45)

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

43. De accountant van de serviceorganisatie dient te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie op de hoogte is van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie die een significante invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie. Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis heeft van een dergelijke gebeurtenis, en infor-

matie over die gebeurtenis niet door de serviceorganisatie is toegelicht, dient de accountant van de serviceorganisatie het in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toe te lichten.

44. De accountant van de serviceorganisatie heeft geen verplichting om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, of de geschiktheid van de opzet of de werking van de interne beheersingsmaatregelen, na de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

Documentatie

45. De accountant van de serviceorganisatie dient documentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant van een serviceorganisatie die voorheen niet bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:
- De aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - De uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen onderbouwende informatie; en
 - Significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen.
46. Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:
- De onderscheidende kenmerken van de specifieke items of aangelegenheden die worden getoetst;
 - Wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop dergelijke werkzaamheden zijn voltooid; en
 - Wie de werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en omvang van een dergelijke beoordeling.
47. Indien de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie de conclusies die getrokken zijn met betrekking tot de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, en de

door de accountant van de serviceorganisaties uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot die werkzaamheden, te documenteren.

48. De accountant van de serviceorganisatie dient de besprekingen met de serviceorganisatie en overigen over significante aangelegenheden te documenteren met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden en wanneer en met wie deze besprekingen plaatsvonden.
49. Indien de accountant van de serviceorganisatie informatie heeft onderkend die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient de accountant van de serviceorganisatie te documenteren op welke wijze de accountant van de serviceorganisatie de inconsistentie heeft behandeld.
50. De accountant van de serviceorganisatie dient de documentatie in een opdracht dossier samen te stellen en het administratieve proces van samenstelling van het definitieve dossier tijdig na de datum van zijn assurance-rapport te voltooien¹³.
51. Nadat het samenstellen van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant van de serviceorganisatie geen documentatie te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaarperiodes is afgelopen. (Zie: alinea A46)
52. Indien de accountant van de serviceorganisatie het noodzakelijk acht om bestaande opdracht documentatie aan te passen of nieuwe documentatie nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, toe te voegen en die documentatie geen invloed heeft op de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie, ongeacht de aard van de aanpassingen of de toevoegingen, het volgende te documenteren:
 - a. De specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b. Wanneer en door wie ze werden aangebracht en beoordeeld.

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

De inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

53. Het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dient de volgende basiselementen te bevatten: (Zie: alinea A47)

¹³ NVAK assurance artikel 15 geeft nadere leidraden.

- a. Een titel die duidelijk aangeeft dat de rapportage een assurance-rapport is van een onafhankelijke accountant;
- b. Een geadresseerde;
- c. Het aanduiden van:
 1. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de serviceorganisatie die de aangelegenheden bevatten die beschreven zijn in alinea 9(k) (2) voor een type 2 rapport, of alinea 9(j) (2) voor een type 1 rapport;
 2. De eventuele onderdelen van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem die niet door het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat;
 3. Indien de beschrijving naar de behoefte aan aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit verwijst, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie de geschiktheid van de opzet of de werking van aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit niet heeft geëvalueerd, en dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld alleen maar kunnen worden bereikt, indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit samen met de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet of werken;
 4. Indien diensten door een subserviceorganisatie worden uitgevoerd, de aard van de activiteiten die door de subserviceorganisatie worden uitgevoerd zoals die staan beschreven in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en of er van de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingmethode (carve-out methode) met betrekking tot die diensten gebruik is gemaakt. Waar er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, een vermelding dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van relevante subserviceorganisaties uitsluit en dat werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich niet uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie. Waar er gebruik is gemaakt van de opname methode (inclusive methode), een vermelding dat de beschrijving van de subserviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie omvat, en dat de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie.
- d. Aanduiding van de criteria en de partij die de interne beheersingsdoelstellingen specificeert;
- e. Een vermelding dat de rapportage en, in het geval van een type 2 rapport, de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen alleen voor gebruikende entiteiten en hun accountants, die afdoende inzicht hebben om deze te beschouwen zijn bedoeld, samen

met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door gebruikende entiteiten zelf worden uitgevoerd, wanneer zij de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van gebruikende entiteiten inschatten; (Zie: alinea A48)

- f. Een vermelding dat de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor:
 - 1. Het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering, met inbegrip van de volledigheid, het accuraat zijn en de methode van presentatie van die beschrijving en die bewering;
 - 2. Het verlenen van de diensten die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem wordt omvat;
 - 3. Het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen (waar zij niet zijn onderkend door wet- of regelgeving, of een andere partij bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie); en
 - 4. Het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
- g. Een vermelding dat de verantwoordelijkheid van de accountant van de serviceorganisatie ligt bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de beschrijving van de serviceorganisatie, over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen die in die beschrijving staan vermeld, en, in het geval van een type 2 rapport, over de werking van die interne beheersingsmaatregelen op basis van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie.
- h. Een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3402 "Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie" is uitgevoerd, op grond waarvan van de accountant wordt vereist dat hij de ethische voorschriften naleeft en werkzaamheden uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem een getrouwe weergave is en de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, effectief werken.
- i. Een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen en een vermelding dat de accountant van mening is dat de verkregen onderbouwende informatie voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie te verschaffen en, in het geval van een type 1 rapport, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie geen werkzaamheden met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen heeft uitgevoerd en er daarom daarover geen oordeel tot uitdrukking wordt gebracht.

- j. Een vermelding van de beperkingen van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, van het risico van het projecteren naar toekomstige verslagperiodes van een evaluatie betreffende de werking van interne beheersingsmaatregelen.
 - k. Het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, dat in de positieve vorm tot uitdrukking is gebracht, over of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
 - 1. In het geval van een type 2 rapport:
 - a. De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie, dat gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
 - c. De getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld,, zijn bereikt gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten.
 - 2. In het geval van een type 1 rapport:
 - a. De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie, dat op de gespecificeerde datum is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem vermeld staat, op de gespecificeerde datum op afdoende wijze zijn opgezet.
 - l. De datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die niet eerder zal zijn dan de datum waarop de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte onderbouwende informatie heeft verkregen waar hij zijn oordeel op baseert;
 - m. De naam van de accountant van de serviceorganisatie en de locatie in het rechtsgebied waarin de accountant van de serviceorganisatie werkzaam is.
54. In het geval van een type 2 rapport dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een separate sectie na het oordeel, of een bijlage, te bevatten die de uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft. Bij het beschrijven van

die toetsingen dient de accountant van de serviceorganisatie duidelijk te vermelden welke interne beheersingsmaatregelen zijn getoetst, aan te duiden of de getoetste items alle of een selectie van de items in de populatie weergeven en de aard van de getoetste items op afdoende gedetailleerde wijze aan te geven om de gebruikende accountant in staat te stellen de invloed van dergelijke toetsingen op hun risico-inschattingen te bepalen. Indien er deviaties zijn onderkend, dient de accountant van de serviceorganisatie de omvang van de uitgevoerde toetsen die leidde naar het onderkennen van de deviaties, erbij te betrekken (met inbegrip van de grootte van de steekproef waar er van een steekproef gebruik werd gemaakt), en het aantal en de aard van de geconstateerde deviaties. De accountant van de serviceorganisatie dient deviaties te rapporteren zelfs als, op basis van de uitgevoerde toetsingen, de accountant van de serviceorganisatie geconcludeerd heeft dat de gerelateerde beheersingdoelstelling was bereikt. (Zie: alinea A18 en A49)

Aangepaste oordelen

55. Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat: (Zie: alinea A50, A51 en A52)
- a. De beschrijving van de serviceorganisatie het systeem, zoals dit is opgezet en geïmplementeerd, in alle van materieel belang zijnde aspecten, niet getrouw weergeeft;
 - b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld, niet op afdoende wijze zijn opgezet, in alle van materieel belang zijnde opzichten;
 - c. In het geval van een type 2 rapport de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn bereikt, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief werkten; of
 - d. De accountant van de serviceorganisatie niet in staat is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen,

dient het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie te worden aangepast en dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een duidelijke beschrijving van alle redenen voor die aanpassing te bevatten.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

56. Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis krijgt van het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude of niet-gecorrigeerde fouten die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie en die duidelijk niet onbeduidend zijn en een of meerdere gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikende entiteiten. Indien de aangele-

genheid niet op die manier is besproken en de serviceorganisatie niet bereid is om dat te doen, dient de accountant van de serviceorganisatie passende actie te ondernemen. (Zie: alinea A53)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: alinea 1 en 3)

- A1. Interne beheersing is een proces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen betreffende het bereiken van de doelstellingen die verband houden met de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van activiteiten en het naleven van toepasselijke wet- en regelgeving. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot doelstellingen met betrekking tot de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving van een serviceorganisatie kunnen relevant zijn voor de interne beheersing van een gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen maken deel uit van de beweringen betreffende de presentatie en toelichting met betrekking tot saldi, transactiestromen of toelichtingen, of zij maken deel uit van onderbouwende informatie die de gebruikende accountant evalueert of hier gebruik van maakt bij het toepassen van de controlewerkzaamheden. De interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld, van een serviceorganisatie die de loonkosten verwerkt, die betrekking hebben op het tijdig afdragen van de wettelijke inhoudingen op het loon aan overheidsautoriteiten zijn mogelijk relevant voor een gebruikende entiteit aangezien late afdrachten op rente en boetes kunnen uitlopen die voor een gebruikende entiteit zouden resulteren in een schuld. Op vergelijkbare wijze worden de interne beheersingsmaatregelen betreffende de aanvaardbaarheid van investeringstransacties vanuit een regelgevend perspectief mogelijk gezien als relevant voor de presentatie en toelichting van de transacties en rekeningsaldi van een gebruikende entiteit in haar financiële overzichten. De bepaling of de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie die verband houden met activiteiten en naleving waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming, waarbij de interne beheersingsdoelstellingen die door de serviceorganisatie zijn opgezet en de geschiktheid van de criteria in acht moeten worden genomen.
- A2. De serviceorganisatie kan niet in staat zijn om te beweren dat het systeem op afdoende wijze is opgezet wanneer, bijvoorbeeld, de serviceorganisatie met een systeem werkt dat door een gebruikende entiteit is opgezet of in een contract tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie is vastgelegd. Vanwege de onlosmakelijke verbinding tussen de geschikte opzet van de interne beheersingsmaatregelen en hun werking, zal het ontbreken van een bewering met betrekking tot de geschiktheid van de opzet de accountant van de serviceorganisatie waarschijnlijk beletten te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen zijn bereikt en bijgevolg de accountant van de serviceorganisatie beletten te oordelen over de werking van interne beheersingsmaatregelen. Als andere moge-

lijkheid kan de beroepsbeoefenaar ervoor kiezen een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden te aanvaarden om de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of een assurance-opdracht op basis van Standaard 3000 uit te voeren om te kunnen concluderen of, op basis van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de interne beheersingsmaatregelen werken zoals staat beschreven.

Definities

(Zie: alinea 9(d) en 9(g))

- A3. De definitie van “interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie” omvat aspecten van informatiesystemen van gebruikende entiteiten die door de serviceorganisatie zijn onderhouden en kunnen ook aspecten van een of meer van de componenten van interne beheersing van een serviceorganisatie bevatten. Het kan bijvoorbeeld aspecten bevatten van de beheersingsomgeving, het monitoren en beheersingsactiviteiten van een serviceorganisatie wanneer deze verband houden met de verleende diensten. Het bevat echter geen interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die geen verband houden met het bereiken van de beheersingdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, zoals interne beheersingsmaatregelen die verband houden met het opstellen van de financiële overzichten van de serviceorganisatie zelf.
- A4. Wanneer er van de opname methode (inclusive methode) gebruik wordt gemaakt, zijn de vereisten in deze Standaard ook van toepassing op de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend, met inbegrip van het verkrijgen van overeenstemming met betrekking tot de aangelegenheden in alinea 13 (b)(1)-(5) zoals die op de subserviceorganisatie in plaats van de serviceorganisatie zijn toegepast. Het uitvoeren van werkzaamheden bij de subserviceorganisatie leidt tot coördinatie en communicatie tussen de serviceorganisatie, de subserviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. De opname methode (inclusive methode) is doorgaans alleen haalbaar indien de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie met elkaar zijn verbonden of als het contract tussen de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie hierin voorziet.

Ethische voorschriften

(Zie: alinea 11)

- A5. De accountant van de serviceorganisatie is onderhevig aan de relevante onafhankelijkheidsvereisten die gewoonlijk bestaan uit delen A en B¹⁴ van de Verordening gedragscode tezamen met

¹⁴ In het geval van intern- en overheidsaccountants wordt verwezen naar deel B2 van de Verordening Gedragscode.

de daarop gebaseerde Nadere Voorschriften. Bij het uitvoeren van een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt op grond van de Verordening gedragscode niet van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij onafhankelijk is van elke gebruikende entiteit.

Management en degenen belast met governance

(Zie: alinea 12)

A6. De beheers- en governancestructuren lopen per rechtsgebied en per entiteit uiteen, waardoor ze invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden en kenmerken van grootte en eigendom weerspiegelen. Een dergelijke verscheidenheid houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de personen te specificeren met wie de accountant van de serviceorganisatie in interactie moet staan met betrekking tot bepaalde aangelegenheden. De serviceorganisatie kan bijvoorbeeld een segment zijn van een derde organisatie en geen gescheiden juridische entiteit. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat voor het identificeren van geschikt managementpersoneel of degenen belast met governance bij wie de schriftelijke bevestigingen moeten worden verzocht, het toepassen van professionele oordeelsvorming is vereist.

Aanvaarding en continuering

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren (Zie: alinea 13(a)(1))

- A7. Relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren bevatten onder meer de volgende aangelegenheden:
- Kennis van de betreffende sector;
 - Inzicht in informatietechnologie en systemen;
 - Ervaring met het evalueren van risico's aangezien deze verband houden met de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen; en
 - Ervaring met het opzetten en het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en met het evalueren van de resultaten.

De bewering van een serviceorganisatie (Zie: alinea 13(b)(1))

A8. De weigering door een serviceorganisatie om een schriftelijke bewering te verschaffen, volgende op een overeenkomst van de accountant van de serviceorganisatie om een opdracht te aanvaarden of te continueren, geeft een beperking in reikwijdte aan die ertoe leidt dat de accountant van de serviceorganisatie de opdracht teruggeeft. Indien wet- of regelgeving de accountant van de service-

organisatie niet toestaat de opdracht terug te geven, formuleert de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding.

Een redelijke basis voor de bewering van de serviceorganisatie (Zie: alinea 13(b) (1))

- A9. In het geval van een type 2 rapport, houdt de bewering van de serviceorganisatie onder meer een vermelding in dat de interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten. Deze bewering kan gebaseerd zijn op de monitoringactiviteiten van de serviceorganisatie. Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is een proces om de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de loop van de tijd vast te stellen. Het houdt onder meer het tijdig bepalen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen in, het onderkennen en rapporteren van tekortkomingen aan geschikte personen binnen de serviceorganisatie en het nemen van de noodzakelijke corrigerende acties. De serviceorganisatie brengt het monitoren van interne beheersingsmaatregelen tot stand middels voortdurende activiteiten, separate evaluaties of een combinatie van beiden. Hoe groter de mate van effectiviteit van voortdurende monitoringactiviteiten, des te kleiner de behoefte aan separate evaluaties. Voortdurende monitoringactiviteiten zijn vaak opgenomen in de normale terugkerende activiteiten van een serviceorganisatie en bevatten regelmatige leidinggevende en toezichhoudende activiteiten. Interne auditors of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleeden kunnen een bijdrage leveren aan het monitoren van de activiteiten van de serviceorganisatie. Monitoringactiviteiten kunnen ook het gebruik maken van informatie die door externe partijen wordt gecommuniceerd, inhouden, zoals klachten van cliënten en commentaar van regelgevers of toezichhouders die mogelijk op problemen wijzen of de nadruk leggen op gebieden die behoefte hebben aan verbetering. Het feit dat de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen zal rapporteren, is geen vervanging voor de processen van de serviceorganisatie zelf om een redelijke basis voor haar bewering te verschaffen.

Het onderkennen van risico's (Zie: alinea 13(b) (4))

- A10. Zoals staat vermeld in alinea 9(c), houden interne beheersingsdoelstellingen verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren. Het risico dat een transactie bijvoorbeeld op het verkeerde bedrag of in de verkeerde verslagperiode wordt vastgelegd kan als een interne beheersingsdoelstelling tot uitdrukking worden gebracht dat transacties op het juiste bedrag en in de juiste verslagperiode worden vastgelegd. De serviceorganisatie is verantwoordelijk voor het onderkennen van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen. De serviceorganisatie kan een formeel of informeel proces hebben om relevante risico's te onderkennen. Een formeel proces kan het inschatten van de significantie van onderkende risico's inhouden, het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij zullen voorkomen en het besluiten welke acties moeten worden ondernomen om op die risico's in te spelen. Daar de interne be-

heersingsdoelstellingen echter verband houden met risico's waar interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren, kan weldoordachte onderkenning van interne beheersingsdoelstellingen bij het opzetten en implementeren het systeem van de serviceorganisatie zelf bestaan uit een informeel proces voor het onderkennen van relevante risico's.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht (Zie: alinea 14)

- A11. Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht heeft mogelijk geen redelijke rechtvaardiging wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde interne beheersingsdoelstellingen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht vanwege de waarschijnlijkheid dat het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie aangepast zou worden; of de serviceorganisatie zal de auditor geen schriftelijke bewering verschaffen en het verzoek wordt gedaan om de opdracht onder Standaard 3000 uit te voeren.
- A12. Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht kan een redelijke rechtvaardiging hebben wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om een subserviceorganisatie van de opdracht uit te sluiten wanneer de serviceorganisatie geen toegang voor de accountant van de serviceorganisatie kan regelen, en de methode waarvan gebruik wordt gemaakt bij het behandelen van de diensten die door die subserviceorganisatie worden verleend is gewijzigd van de opname methode (inclusive methode) naar de uitsluitingmethode (carve-out methode).

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria

- A13. Het is nodig dat criteria voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om het hen mogelijk te maken inzicht te verkrijgen in de basis voor de bewering van de serviceorganisatie betreffende de getrouwe weergave van haar systeem, de geschiktheid van het opzetten van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen.
- A14. Op grond van Standaard 3000 wordt er van de accountant vereist dat hij, onder andere, de geschiktheid van criteria en de toepasselijkheid van het object van onderzoek beoordeelt¹⁵. Het object van onderzoek is de onderliggende conditie van belang voor de beoogde gebruikers van een assurance-rapport. De volgende tabel onderkent het object van onderzoek en minimale criteria voor elk van de oordelen in type 1 en type 2 rapporten.

¹⁵ Standaard 3000, alinea's 18 en 19.

Oordeel over de getrouwe weergave van de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem (type 1 en type 2 rapporten)

Object van onderzoek

Het systeem van de service-organisatie dat waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving en door het assurance-rapport van de accountant van de service-organisatie wordt omvat.

Criteria

De beschrijving is een getrouwe weergave indien zij:

- a. Weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval, de aangelegenheden die in alinea 16(a) (1)-(8) zijn onderkend;
- b. In het geval van een type 2 rapport, de relevante details van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie omvat gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat bevat; en
- c. Voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat is beschreven relevante informatie niet weglaat of verkeerd voorstelt, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikende entiteiten te voldoen en daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.

Commentaar

Het kan nodig zijn dat de specifieke bewoording van de criteria voor dit oordeel op maat wordt gesneden om consistent te zijn met de criteria die bijvoorbeeld door wet- of regelgeving, gebruikersgroepen of een beroepsorganisatie zijn opgesteld. Voorbeelden van criteria voor dit oordeel worden in de voorbeeld bewering van de serviceorganisatie in bijlage 1 verschaft. Alinea's A21 tot en A24 verschaffen verdere leidraden bij het bepalen of er aan deze criteria wordt voldaan. (Aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie¹⁶ over het object van onderzoek voor dit oordeel de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de serviceorganisatie dat de beschrijving getrouw is weergegeven.)

¹⁶

De informatie over het object van onderzoek is de uitkomst van de evaluatie of meting van het object van onderzoek dat het resultaat is van het toepassen van de criteria op het object van onderzoek.

Oordeel over de geschiktheid van de opzet en de werking (type 2 rapporten)

Object van onderzoek

De geschiktheid van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de service-organisatie staan vermeld.

Criteria

De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet en werken effectief indien:

- a. De serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft benoemd;
- b. De onderkende interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde beheersingsdoelstellingen niet verhinderen; en
- c. De interne beheersingsmaatregelen consistent zijn toegepast zoals ze gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn opgezet. Dit houdt in of handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.

Commentaar

Wanneer er aan de criteria voor dit oordeel is voldaan, hebben de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de verbonden beheersingsdoelstellingen gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt. (aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de service-organisatie dat de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en dat zij effectief werken.

De beheersingsdoelstellingen, die in de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem staan vermeld, zijn onderdeel van de criteria voor deze oordelen. De vermelde beheersingsdoelstellingen zullen per opdracht verschillen. Indien, als onderdeel van het vormen van het oordeel over de beschrijving, de accountant van de service-organisatie concludeert dat de vermelde beheersingsdoelstellingen niet getrouw zijn weergegeven, zouden die beheersingsdoelstellingen niet geschikt zijn als onderdeel van de criteria voor het vormen van een oordeel over de opzet of de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen.

Oordeel over de geschiktheid van de opzet (type 1 rapporten)

Object van onderzoek

De geschiktheid van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn vermeld te bereiken.

Criteria

De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet indien:

- a. De serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft onderkend; en
- b. De interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn onderkend, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's niet verhinderen dat de vermelde beheersingsdoelstellingen worden bereikt.

Commentaar

Het voldoen aan deze criteria verschaft niet uit zich zelf enige zekerheid dat de verbonden beheersingsmaatregelen zijn bereikt omdat er geen enkele zekerheid over de werking van interne beheersingsmaatregelen is verkregen. (Aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de serviceorganisatie dat de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.)

- A15. Alinea 16(a) onderkent een aantal elementen die in voorkomend geval bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn inbegrepen. Deze elementen kunnen niet geschikt zijn indien het beschreven systeem geen systeem is dat transacties verwerkt, indien het systeem bijvoorbeeld verband houdt met algemene interne beheersingsmaatregelen (general controls) met betrekking tot de hosting van een IT-applicatie, maar niet met de interne beheersingsmaatregelen die in de applicatie zelf zijn verankerd.

Materialiteit

(Zie: alinea 19 en 54)

- A16. Bij een opdracht om verslag uit te brengen over de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie houdt het begrip materialiteit verband met het systeem waarover gerapporteerd wordt, niet met de financiële overzichten van gebruikende entiteiten. De accountant van de serviceorganisatie plant werkzaamheden en voert deze uit om te bepalen of de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw is weergegeven, of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op afdoende wijze en in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, of de interne beheersingsmaatregelen in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief werken. Het begrip materialiteit houdt rekening met het feit dat het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie informatie over het systeem van de serviceorganisatie verschaft om aan de algemene informatiebehoefte van een brede groep gebruikende entiteiten en hun accountants te voldoen die inzicht hebben in de manier waarop er gebruik is gemaakt van dat systeem.

- A17. Materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, en met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen, houdt voornamelijk het in overweging nemen van kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: of de beschrijving de significante aspecten van het verwerken van significante transacties omvat; of de beschrijving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt; en het vermogen van interne beheersingsmaatregelen, zoals ze zijn opgezet, om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat interne beheersingsdoelstellingen zouden worden bereikt. Materialiteit met betrekking tot het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen houdt het in overweging nemen van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: de toelaatbare mate en waargenomen mate waarin wordt afgeweken (een kwantitatieve aangelegenheid) en de aard en oorzaak van een waargenomen deviatie (een kwalitatieve aangelegenheid).
- A18. Het begrip materialiteit wordt niet toegepast bij het, in de beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, openbaar maken van de resultaten van die toetsingen wanneer deviaties zijn onderkend. Dit is zo omdat, in de bijzondere omstandigheden van een specifieke gebruikende entiteit of accountant van de gebruiker, de deviatie significantie kan hebben naast het feit dat zij, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, voorkomt dat een interne beheersingsmaatregel effectief werkt. De interne beheersingsmaatregel waarmee de deviatie verband houdt, kan bijvoorbeeld bijzonder significant zijn bij het voorkomen dat een bepaald soort fout die mogelijk in bepaalde omstandigheden in de omstandigheden van de financiële overzichten van een gebruikende entiteit van materieel belang zou kunnen zijn.

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie

- A19. Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn opgenomen, ondersteunt de accountant van de serviceorganisatie bij:
- Het aanduiden van de grenzen van dat systeem en hoe het met andere systemen is gekoppeld;
 - Het vaststellen of de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem dat is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
 - Het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, te bereiken;
 - Het vaststellen of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet;
 - Het, in het geval van een type 2 rapport, vaststellen of interne beheersingsmaatregelen effectief werkten.
- A20. De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om dit inzicht te verkrijgen kunnen omvatten:

- Het verzoeken om inlichtingen bij personen binnen de serviceorganisatie die, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, relevante informatie kunnen hebben;
- Het observeren van activiteiten en het inspecteren van documenten, rapportages, uitgedrukte en elektronische vastleggingen van de verwerking van transacties;
- Het inspecteren van een selectie van overeenkomsten tussen de serviceorganisatie en gebruikende entiteiten om hun gemeenschappelijke voorwaarden te onderkennen;
- Het herhalen van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen.

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving

(Zie: alinea 21 en 22)

- A21. Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij het bepalen of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven:
- Behandelt de beschrijving de belangrijkste aspecten van de verleende dienst (binnen de reikwijdte van de opdracht) waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij relevant zijn voor de algemene behoeftes van een brede groep accountants van de gebruiker bij het plannen van hun controles van de financiële overzichten van gebruikende entiteiten?
 - Is de beschrijving op een gedetailleerd niveau opgesteld waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat die aan een brede groep accountants van de gebruiker voldoende informatie verschaft om inzicht te verwerven in de interne beheersing overeenkomstig Standaard 315¹⁷? De beschrijving hoeft niet op ieder aspect van de verwerking van de serviceorganisatie of de aan gebruikende entiteiten verleende diensten in te spelen en hoeft niet dermate gedetailleerd te zijn om het een lezer mogelijk te maken de veiligheid of overige interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in gevaar te brengen;
 - Is de beschrijving op een zodanige manier opgesteld dat die geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die de algemene behoeftes van besluiten van een brede groep van accountants van de gebruikers kan beïnvloeden? Bevat de beschrijving bijvoorbeeld significante omissies of onnauwkeurigheden bij het verwerken waarvan de accountant van de serviceorganisatie op de hoogte is?
 - Waar sommige vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem van de reikwijdte van de opdracht zijn uitgesloten, onderkent de beschrijving daar duidelijk die uitgesloten doelstellingen?

¹⁷ Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving".

- Zijn de interne beheersingsmaatregelen die in beschrijving worden onderkend geïmplementeerd?
- Zijn aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat beschreven? In de meeste gevallen is de beschrijving van interne beheersingsdoelstellingen dermate verwoord dat het mogelijk is dat de interne beheersingsdoelstellingen worden bereikt middels de werking van interne beheersingsmaatregelen die alleen door de serviceorganisatie zijn geïmplementeerd. Echter, in sommige gevallen kunnen de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld niet door de serviceorganisatie alleen worden bereikt, omdat het bereiken daarvan bepaalde interne beheersingsmaatregelen vereist die door gebruikende entiteiten moeten worden geïmplementeerd. Dit kan het geval zijn waar de interne beheersingsdoelstellingen bijvoorbeeld door een regelgevende of toezichhoudende instantie zijn gespecificeerd. Wanneer de beschrijving inderdaad aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit bevat, onderkent de beschrijving separaat die interne beheersingsmaatregelen samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door de serviceorganisatie bereikt kunnen worden;
- Indien er van de opname methode (inclusive methode) gebruik is gemaakt, onderkent de beschrijving dan separaat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie en interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie? Indien er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, onderkent de beschrijving de functies die door de subserviceorganisatie zijn uitgevoerd? Wanneer er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, hoeft de beschrijving niet de gedetailleerde verwerking of interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie te beschrijven.

A22. De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om de getrouwe weergave van de beschrijving te evalueren, kunnen omvatten:

- Het in overweging nemen van de aard van gebruikende entiteiten en op welke wijze de diensten die door de serviceorganisatie zijn verleend deze waarschijnlijk beïnvloeden, bijvoorbeeld of gebruikende entiteiten afkomstig zijn uit een bepaalde sector en of zij door instanties binnen de overheid worden gereguleerd;
- Het lezen van standaardcontracten, of standaardvoorwaarden van contracten, (indien van toepassing) met gebruikende entiteiten om inzicht te krijgen in de contractuele verplichtingen van de serviceorganisatie;
- Het waarnemen van procedures die door het personeel van de serviceorganisatie zijn uitgevoerd;
- Het beoordelen van handleidingen met beleidslijnen en procedures en overige documentatie van de systemen zoals stroomschema's en beschrijvingen.

- A23. Op grond van alinea 21(a) wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij evalueert of de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, redelijk zijn in de omstandigheden. Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij deze evaluatie:
- Zijn de vermelde interne beheersingsdoelstellingen aangegeven door de serviceorganisatie of door externe partijen zoals een regelgevende of toezichhoudende instantie, een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie die een transparant zorgvuldig proces volgt?
 - Waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, houden zij daar verband met de soorten beweringen die doorgaans zijn vastgelegd in de financiële overzichten van een brede groep gebruikende entiteiten waarmee, naar redelijke verwachting, de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verband houden? Alhoewel de accountant van de serviceorganisatie doorgaans niet in staat is te bepalen op welke wijze interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie specifiek verband houden met de beweringen die in de financiële overzichten van individuele gebruikende entiteiten zijn vastgelegd, wordt gebruik gemaakt van het inzicht van de accountant van de serviceorganisatie in de aard van het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, en in verleende diensten om de soorten beweringen te onderkennen waarmee de interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk verband houden;
 - Waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, zijn zij daar volledig? Een complete set van interne beheersingsdoelstellingen kan aan een brede groep van accountants van de gebruiker een stelsel verschaffen om het effect van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op de beweringen te beoordelen die doorgaans in de financiële overzichten van de gebruikende entiteiten zijn vastgelegd.
- A24. De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie geïmplementeerd is, kan gelijk zijn aan, en uitgevoerd worden in samenhang met, werkzaamheden om een inzicht in dat systeem te verwerven. Zij kunnen ook het traceren van items door het systeem van de serviceorganisatie inhouden en, in het geval van een type 2 rapport, specifieke verzoeken om inlichtingen over de wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen die gedurende die verslagperiode zijn geïmplementeerd. Wijzigingen die significant zijn voor gebruikende entiteiten of hun accountants zijn bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem inbegrepen.

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

(Zie: alinea 23 en 28(b))

- A25. Vanuit het oogpunt van een *gebruikende entiteit* of een *accountant van de gebruiker* is een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet indien zij, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat afwijkingen van materieel belang worden voorkomen of zijn ontdekt of gecorrigeerd. Een *serviceorganisatie* of een *accountant van de serviceorganisatie* is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele gebruikende entiteiten die zouden bepalen of een afwijking van het materieel belang die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel voor die gebruikende entiteiten van materieel belang is. Derhalve is, vanuit het oogpunt van een accountant van de serviceorganisatie, een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet, indien zij, individueel of in combinatie van overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt.
- A26. Een accountant van de serviceorganisatie kan overwegen gebruik te maken van stroomschema's, vragenlijsten of beslissingstabellen om het inzicht in de opzet van interne beheersingsmaatregelen te bevorderen.
- A27. Interne beheersingsmaatregelen kunnen uit een aantal activiteiten bestaan die bedoeld zijn om een interne beheersingsdoelstelling te bereiken. Derhalve is het mogelijk dat, indien de accountant van de serviceorganisatie bepaalde activiteiten niet effectief acht voor het bereiken van een bepaalde interne beheersingsdoelstelling, het bestaan van overige activiteiten het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maakt dat hij concludeert dat de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstelling op afdoende wijze zijn opgezet.

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

Het vaststellen van de werking (Zie: alinea 24)

- A28. Vanuit het oogpunt van een gebruikende entiteit of een accountant van de gebruiker werkt een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van fouten, worden voorkomen, of ontdekt en gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie, is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele entiteiten die zouden bepalen of een afwijking die het gevolg is van

een deviatie van een interne beheersingsmaatregel is voorgekomen en, zo ja, of deze van materieel belang is. Daarom werkt, vanuit het oogpunt van de accountant van de serviceorganisatie een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschafft dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt. Op vergelijkbare wijze bevindt een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie zich niet in een positie om te bepalen of een waargenomen deviatie van een interne beheersingsmaatregel zou resulteren in een afwijking van materieel belang vanuit het oogpunt van een individuele gebruikende entiteit.

- A29. Het verkrijgen van inzicht in interne beheersingsmaatregelen dat voldoende is om een oordeel te vormen over de geschiktheid van hun opzet is niet voldoende onderbouwende informatie met betrekking tot hun werking, tenzij er een bepaald automatisme bestaat dat zorgt voor de consistente werking van de interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn opgezet en geïmplementeerd. Het verkrijgen van informatie over bijvoorbeeld het implementeren van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een gegeven tijdstip verschafft geen onderbouwende informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen op andere tijdstippen. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan het uitvoeren van werkzaamheden om de opzet van een geautomatiseerd interne beheersingsmaatregel te bepalen, en of deze geïmplementeerd is, mogelijk als onderbouwende informatie dienen die de werking van de interne beheersingsmaatregelen aantoont, afhankelijk van de beoordeling en toetsing van overige interne beheersingsmaatregelen zoals die over de wijzigingen in programma's.
- A30. Om nuttig te zijn voor de accountant van de gebruiker, omvat een type 2 rapport doorgaans een minimale verslagperiode van zes maanden. Indien die verslagperiode korter is dan zes maanden, kan de accountant van de serviceorganisatie het gepast achten om de redenen voor die kortere verslagperiode in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te beschrijven. Bij de omstandigheden die kunnen resulteren in een rapportage die een verslagperiode van minder dan zes maanden omvat, zijn onder meer inbegrepen wanneer:
- a. De accountant van de serviceorganisatie tot dicht bij de datum waarop de rapportage over de interne beheersingsmaatregelen wordt uitgebracht een opdracht heeft;
 - b. De serviceorganisatie (of een bepaald systeem of toepassing) minder dan zes maanden heeft gewerkt; of
 - c. Wanneer er significante wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen hebben plaatsgevonden en het niet praktisch uitvoerbaar is om zes maanden te wachten voordat de rapportage wordt uitgebracht of een rapportage uit te brengen die zowel de verslagperiodes voor als na de wijzigingen omvat.

- A31. Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen geen onderbouwende informatie achterlaten over hun werking die op een latere datum kan worden getoetst en derhalve kan de accountant van de serviceorganisatie het noodzakelijk achten om op verschillende tijdstippen gedurende de verslagperiode de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen te toetsen.
- A32. De accountant van de serviceorganisatie verschaft een oordeel over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende iedere verslagperiode en daarom is er voldoende geschikte onderbouwende informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende verslagperiode vereist, zodat de accountant van de serviceorganisatie dat oordeel kan verschaffen. Kennis van deviaties die in eerdere opdrachten zijn waargenomen kan er echter toe leiden dat de accountant van de serviceorganisatie de omvang van het toetsen gedurende de lopende verslagperiode vergroot.

Het toetsen van indirecte beheersingsmaatregelen (Zie: alinea 25(b))

- A33. In sommige omstandigheden kan het noodzakelijk zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen die de werking van indirecte beheersingsmaatregelen ondersteunt. Wanneer de accountant van de serviceorganisatie bijvoorbeeld besluit om de effectiviteit van een beoordeling van uitzonderingsrapportages te toetsen die verkopen boven de toegestane kredietlimieten gedetailleerd beschrijven, is die beoordeling en de daarmee verband houdende follow-up de interne beheersingsmaatregel die voor de accountant van de serviceorganisatie direct relevant is. Interne beheersingsmaatregelen betreffende het accuraat zijn van de informatie in de rapportages (bijvoorbeeld, de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) worden beschreven als “indirecte” interne beheersingsmaatregelen.
- A34. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan onderbouwende informatie over het implementeren van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel op het niveau van de applicatie (application control), in combinatie met onderbouwende informatie over de werking van de algemene interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie (in het bijzonder, interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen) ook substantiële onderbouwende informatie over die werking verschaffen.

Manieren om items voor het toetsen te selecteren (Zie: alinea 25(c) en 27)

- A35. De manieren om items voor het toetsen te selecteren die beschikbaar zijn voor de accountant van de serviceorganisatie:
- a. Het selecteren van alle items (100% onderzoek). Dit kan geschikt zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet frequent worden toegepast, ieder kwartaal bijvoorbeeld, of wanneer onderbouwende informatie met betrekking tot het toepassen van de interne beheersingsmaatregel het onderzoek 100% effectief maakt;

- b. Het selecteren van specifieke items. Dit kan van toepassing zijn waar 100% onderzoek niet efficiënt zou zijn en een steekproef niet effectief zou zijn, zoals bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet afdoende frequent zijn toegepast om een grote populatie voor een steekproef op te leveren, zoals interne beheersingsmaatregelen die maandelijks of wekelijks worden toegepast; en
 - c. Het gebruiken van steekproeven. Dit kan van toepassing zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die frequent op een uniforme manier worden toegepast en die via documenten onderbouwde informatie van hun toepassing achterlaten.
- A36. Terwijl selectief onderzoek van specifieke items vaak een effectieve manier zal zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen, vertegenwoordigt het niet het gebruiken van steekproeven. De resultaten van werkzaamheden die worden toegepast op items die op deze manier zijn geselecteerd, kunnen niet op de gehele populatie worden geprojecteerd; dienovereenkomstig verschaft selectief onderzoek van specifieke items geen onderbouwende informatie met betrekking tot het restant van de populatie. Het gebruiken van steekproeven, aan de andere kant, is opgezet om het mogelijk te maken dat er conclusies worden getrokken over een gehele populatie op basis van het toetsen van een steekproef die daaruit genomen is.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie (Zie: alinea 30)

- A37. Een interne auditfunctie kan verantwoordelijk zijn voor het verschaffen van analyses, evaluatie, zekerheid, aanbevelingen en overige informatie voor het management en degenen belast met governance. Een interne auditfunctie bij een serviceorganisatie kan activiteiten uitvoeren die verband houden met het interne beheersingssysteem van de serviceorganisatie zelf of activiteiten die verband houden met de diensten en systemen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, die de serviceorganisatie aan gebruikende entiteiten verschaft.

Bepalen of en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt (Zie: alinea 33)

- A38. Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, kunnen de volgende factoren wijzen op de behoefte aan andere of minder uitgebreide werkzaamheden dan anders het geval zou zijn geweest:
- De aard en de reikwijdte van de door de interne auditors uitgevoerde, of nog uit te voeren, specifieke werkzaamheden, is nogal beperkt;

- De werkzaamheden van de interne auditors die verband houden met interne beheersingsmaatregelen die voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie minder significant zijn;
- Op grond van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, of nog uitgevoerd moeten worden, worden geen subjectieve of complexe oordelen vereist.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie (Zie: alinea 34)

A39. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie betreffende specifieke werkzaamheden van de interne auditors zal afhankelijk zijn van de inschatting van de significantie van die werkzaamheden op de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie (bijvoorbeeld de significantie van de risico's waar de getoetste interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren), de evaluatie van de interne auditfunctie en de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:

- Het onderzoeken van items die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- Het onderzoeken van andere soortgelijke items; en
- Het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.

Het effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie: alinea 36 en 37)

A40. Ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne auditfunctie is een dergelijke functie niet onafhankelijk van de serviceorganisatie zoals van de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van de opdracht wel wordt verwacht. De accountant van de serviceorganisatie heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het oordeel dat in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors.

A41. De beschrijving van de accountant van de serviceorganisatie van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd kan op meerdere manieren worden weergegeven, zoals:

- Door introductiemateriaal op te nemen in de beschrijving van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen die erop wijst dat er van bepaalde werkzaamheden van de interne audit-

- functie gebruik werd gemaakt bij het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- De toeschrijving van individuele toetsingen aan de interne afdeling.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie: alinea 38 en 40)

- A42. De schriftelijke bevestigingen die op grond van alinea 38 worden vereist staan los van, en zijn een aanvulling op, de bewering van de serviceorganisatie zoals die in alinea 9(o) staat beschreven.
- A43. Indien de serviceorganisatie de schriftelijke bevestigingen die overeenkomstig alinea 38(c) van deze Standaard worden vereist niet verschaft, kan het voor het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie van toepassing zijn om overeenkomstig alinea 55(d) van deze Standaard te worden aangepast.

Overige informatie

(Zie: alinea 42)

- A44. Op grond van de Verordening gedragscode wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij niet met informatie mag worden geassocieerd waarvan de accountant van de serviceorganisatie aanneemt dat de informatie:
- a. Een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat;
 - b. Onzorgvuldig verschaft vermeldingen of informatie bevat; of
 - c. Informatie weglaat of verbergt waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een dergelijke weglating of verberging misleidend zou kunnen zijn¹⁸.

Indien overige informatie die bij een document is ingesloten dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bevat en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toekomstgerichte informatie bevat zoals herstel en uitwijk, rampen (bestrijdings) - plannen of plannen voor aanpassingen aan het systeem die zullen inspelen op deviaties die in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie zijn onderkend of claims van een promotionele aard die niet op een aanvaardbare manier kunnen worden gestaafd, kan

¹⁸ Verordening Gedragscode, Artikel A-110.2.

de accountant van de serviceorganisatie erom verzoeken dat die informatie wordt verwijderd of wordt aangepast.

- A45. Indien de serviceorganisatie weigert om de overige informatie te verwijderen of aan te passen, kunnen aanvullende activiteiten die van toepassing zijn het volgende omvatten:
- De serviceorganisatie verzoeken om met haar juridische adviseurs overleg te plegen met betrekking tot de handelswijzen;
 - Het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie of afwijking van materieel belang van feiten in het assurance-rapport;
 - Het niet verstrekken van het assurance-rapport totdat de aangelegenheid is opgelost;
 - De opdracht teruggeven.

Documentatie

(Zie: alinea 51)

- A46. In de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing wordt er vereist dat er beleidslijnen en procedures worden vastgesteld voor het tijdig afronden van het samenstellen van opdracht-dossiers¹⁹. Een geschikte tijdslijmiet waarbinnen het definitieve opdracht-dossier moet zijn samengesteld bedraagt doorgaans niet meer dan 60 dagen na de datum van het rapport van de accountant van de serviceorganisatie²⁰.

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

Inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie: alinea 53)

- A47. Voorbeelden ter illustratie van assurance-rapporten van accountant van de serviceorganisatie en daarmee verband houdende beweringen van serviceorganisaties staan in bijlagen 1 en 2.

¹⁹ NVAK assurance artikel 15.

²⁰ NVAK assurance artikel 15.

Beoogde gebruikers en doeleinden van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie: alinea 53(e))

A48. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt voor opdrachten om te rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie zijn alleen relevant voor de doeleinden van het verschaffen van informatie over het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, aan degenen die inzicht hebben op welke wijze er van het systeem gebruik is gemaakt bij de financiële verslaggeving door gebruikende entiteiten. Dienovereenkomstig staat dit in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie vermeld. De accountant van de serviceorganisatie kan het passend achten om bewoordingen op te nemen die de specifieke verspreiding van het assurance-rapport onder anderen dan de beoogde gebruikers, of het gebruik ervan voor andere doeleinden, beperkt.

Beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie: alinea 54)

A49. Bij het beschrijven van de aard van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor een type 2 rapport, worden de lezers van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie ondersteund als de accountant van de serviceorganisatie het volgende opneemt:

- De resultaten van alle toetsingen waar deviaties zijn onderkend, zelfs als er overige interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend die de accountant van de serviceorganisatie in staat stellen te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling is bereikt of de getoetste interne beheersingsmaatregel nadien van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is verwijderd;
- Informatie over de veroorzakende factoren van onderkende deviaties, tot de mate waarin de accountant van de serviceorganisatie die factoren heeft onderkend.

Aangepaste oordelen (Zie: alinea 55)

A50. Voorbeelden ter illustratie van elementen van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie staan in bijlage 3.

A51. Zelfs als de accountant van de serviceorganisatie een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, kan het gepast zijn in de paragraaf voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen voor overige aangelegenheden te beschrijven waarvan de accountant van de serviceorganisatie weet dat op grond daarvan een aanpassing van het oordeel zou zijn vereist, alsmede de effecten daarvan.

A52. Wanneer een oordeelonthouding wordt geformuleerd vanwege een beperking in de reikwijdte, is het doorgaans niet passend om de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden noch om vermeldingen die de kenmerken van de opdracht van een accountant van de serviceorganisatie beschrijven op te nemen; door dit wel te doen zou de oordeelonthouding kunnen worden overschaduwd.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

A53. Geschikte activiteiten om in te spelen op de omstandigheden die alinea 56 zijn onderkend kunnen omvatten:

- Het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelswijzen;
- Communicatie met degenen belast met governance van de serviceorganisatie;
- Communicatie met derden (bijvoorbeeld, een regelgever of toezichthouder) wanneer dit vereist is;
- Het aanpassen van het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie of het toevoegen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden;
- Het teruggeven van de opdracht.

Bijlage 1: Voorbeeld van de beweringen van de serviceorganisatie

(Zie: alinea A47)

VOORBEELD VAN DE BEWERINGEN VAN DE SERVICEORGANISATIE

De volgende voorbeelden van de beweringen van een serviceorganisatie zijn bestemd als leidraden en dienen niet op uitputtende wijze te worden gebruikt en zijn niet op alle situaties van toepassing.

Voorbeeld 1: Type 2 bewering van een serviceorganisatie

Bewering door een serviceorganisatie

De bijgaande beschrijving is voor cliënten opgesteld die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden uitgevoerd, te beschouwen wanneer zij de risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de cliënten inschatten. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

- a. De bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] getrouw weergeeft. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:
 1. Weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
 - De soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
 - De procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
 - De verbonden administratie, de ondersteunende informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, te verwerken en vast te leggen; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
 - Op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;

- Het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
 - Relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
 - Interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt, zijn onderkend;
 - Overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.
2. Relevante details bevat van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum].
 3. Geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzonder omgeving belangrijk kan achten.
- b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet en gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] effectief werkten. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat:
1. De risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend;
 2. De onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen; en
 3. De interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] consistent zijn toegepast zoals opgezet, met inbegrip ervan dat handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.

Voorbeeld 2: Type 1 Bewering van een serviceorganisatie

De bijgaande beschrijving is opgesteld voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving te beschouwen, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden beheerd, wanneer zij inzicht verwerven in de informatiesystemen van cliënten die relevant zijn voor financiële verslaggeving. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

- a. De bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] geeft het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode op [datum] getrouw weer. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:
 1. Weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
 - De soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verwerkte transactiestromen;
 - De procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
 - De verbonden administratie, die de informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, verwerken, vast te leggen en rapporteren; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
 - Op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
 - Het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
 - Relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
 - Interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt zijn onderkend;

- Overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen betreffende monitoring die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.
2. Geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.
- b. De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet, op [datum]. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat:
1. De risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend; en
 2. De onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen.

Bijlage 2: Voorbeelden van de assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie: alinea A47)

Voor voorbeeldteksten van assurancerapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3

Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie: alinea A50)

Voor voorbeeldteksten van assurancerapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3

<i>Inleiding</i>	1 - 2
Reikwijdte van deze Standaard	1 - 2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 39
Algemeen en opdrachtaanvaarding	5 - 18
Risicoanalyse	19 - 21
Systeemgerichte werkzaamheden	22 - 23
Gegevensgerichte werkzaamheden	24
Totaalbeeld maatschappelijk verslag	25
Bijzonderheden voor multi-locaties	26
Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie	27 - 31
Documentatie	32
Het assurance-rapport	33 - 38
Specifieke aspecten publieke sector	39
<i>Toepassingsgerichte aanwijzingen</i>	A1 - A67
Het maatschappelijk verslag	A1 - A2
Definities	A3 - A10
Algemeen en opdrachtaanvaarding	A11 - A27
Risicoanalyse	A28 - A35
Systeemgerichte werkzaamheden	A36 - A43

Gegevensgerichte werkzaamheden	A44 - A46
Totaalbeeld maatschappelijk verslag	A47
Bijzonderheden voor multi-locaties	A48 - A49
Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie	A50
Het assurance-rapport	A51 - A67

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie: Alinea A1 - A2)

1. Deze Standaard ondersteunt de accountant bij het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag. Deze Standaard is van toepassing op zowel assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (korthedshalve: een controleopdracht) als op assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (korthedshalve: een beoordelingsopdracht). Een mengvorm van beide soorten opdrachten is eveneens aanvaardbaar. In het laatste geval dient een duidelijke identificatie van de beide delen plaats te vinden.
Aangezien deze Standaard van toepassing is op zowel controleopdrachten als beoordelingsopdrachten is, indien noodzakelijk, in de paragrafen expliciet de verschillen tussen de vereisten en de toelichting daarop weergegeven.
2. Het doel van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag is dat een accountant onderzoekt of de informatie in het maatschappelijk verslag voldoet aan de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria. De optiek van de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag staat bij dit soort assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen centraal.

Doelstelling

3. De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.

Definities

4. In deze Standaard wordt verstaan onder (Zie: Alinea A3 - A10):
Externe materiedeskundige: een materiedeskundige van buiten de eigen entiteit
Beoogde (groepen van) gebruikers: de belanghebbenden bij de gedragingen van de entiteit en de inhoud van het maatschappelijk verslag van die entiteit.
Gerechtigde informatiebehoefte: de informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers (groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of afspraken die tussen de verslaggevende entiteit en beoogde gebruikers (groepen) zijn gemaakt.

Maatschappelijk verslag¹: een publicatie over een verslagperiode waarin een verslaggevende entiteit beoogde gebruikers informeert en verantwoording aflegt over het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied.

Verslaggevende entiteit een entiteit die verantwoordelijk is voor het opstellen en het openbaar maken van een maatschappelijk verslag en die een assurance-opdracht verstrekt aan een accountant met betrekking tot het maatschappelijk verslag.

Verslaggevingscriteria: de verslaggevingscriteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het maatschappelijk verslag, waaronder, voor zover van belang die voor de beginselen die door de verslaggevende entiteit bij het opstellen daarvan in acht worden genomen.

Vereisten

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging (Zie: Alinea A11 - A17)

5. Voorafgaand aan het aanvaarden van de assurance-opdracht dient de accountant vast te stellen dat:
 - a. hij onafhankelijk van de opdrachtgever is;
 - b. de opdracht rationeel is;
 - c. hij voldoet aan de vereisten van deskundigheid met betrekking tot de opdracht;
 - d. de verwachting gerechtvaardigd is dat het bestuur van de verslaggevende entiteit integer is;
 - e. de verwachting gerechtvaardigd is dat de door de verslaggevende entiteit gehanteerde verslaggevingscriteria toepasbaar ('suitable') zijn;
 - f. de verwachting gerechtvaardigd is dat toereikende assurance-informatie kan worden verkregen voor het doel van de opdracht.

6. De accountant dient de assurance-opdracht zowel te richten op de juistheid als op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag opgenomen informatie. Het is de accountant toegestaan beperkingen die betrekking kunnen hebben op de aspecten juistheid en/of volledigheid te aanvaarden. Deze beperkingen dienen in het verslag te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in het verslag dan wel in het onderzoek.

¹ In de praktijk wordt een maatschappelijk verslag ook wel een duurzaamheidsverslag genoemd, Corporate Responsibility Report, Sustainability Report of Triple Bottom Line Report. In navolging van de Handreiking van de RJ hanteert deze Standaard de term 'maatschappelijk verslag'. De publicatie van het maatschappelijk verslag kan op verschillende manieren plaatsvinden. Deze Standaard gaat ervan uit dat dit gebeurt als een zelfstandige leesbare verantwoording (een 'stand alone' verslag). Indien publicatie op een andere wijze volgens algemeen aanvaarde criteria plaatsvindt zijn de aanwijzingen naar analogie toepasbaar.

7. De accountant dient bij het aanvaarden van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit afspraken te maken over de wijze waarop zal worden gehandeld indien negatieve bevindingen uit het onderzoek naar voren komen.
8. Indien een opdrachtgever een controleopdracht tijdens de uitvoering ervan wil wijzigen in een beoordelingsopdracht dient de accountant na te gaan of de redenen daarvoor acceptabel en rationeel zijn. Het is de accountant niet toegestaan een dergelijke wijziging te accepteren wanneer deze is bedoeld om een negatieve conclusie of een onthouding van een conclusie te voorkomen.
9. De accountant dient zodanige maatregelen te treffen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het onderzoek kan dragen. Indien hij externe materiedeskundigen inschakelt, dient hij dit in de schriftelijke opdrachtbevestiging vast te leggen. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant komt tot uitdrukking in het door hem ondertekenen van het assurance-rapport. Indien hij interne materiedeskundigen inschakelt, kunnen deze met de accountant het assurance-rapport mede ondertekenen.
10. **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij alle relevante bevindingen, die voor het bestuur van de verslaggevende entiteit respectievelijk de organen belast met governance van belang zijn, tijdig schriftelijk aan de betrokkenen rapporteert.**
11. **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij bij aanwijzingen van fraude volgens de geldende regelgeving voor accountants zal handelen.**

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Zie: Alinea A18 - A24)

12. De accountant dient te beoordelen of de door de bestuur van de entiteit gekozen algemeen aanvaarde en specifiek ontwikkelde verslaggevingscriteria toepasbaar zijn. Indien de keuzes van de criteria naar zijn oordeel niet of niet in voldoende mate toepasbaar zijn, dient hij de opdracht niet te aanvaarden dan wel dit in het assurance-rapport te vermelden.
13. De accountant dient het besluitvormingsproces van het bestuur van de entiteit omtrent de keuze van de informatie en de diepgang ervan in het verslag (verslaggevingsmaterialiteit) te beoordelen en minimaal vast te stellen dat het verslag niet misleidend is of kan zijn als gevolg van onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers en/of onderwerpen en/of informatie over deze onderwerpen en dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Deskundigheid (Zie: Alinea A25)

14. De accountant dan wel het assurance-team dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid, te weten kennis, ervaring en vaardigheden in de volgende gebieden:
- 'controle';
 - 'materie inzake het onderzoeksobject';
 - management- en informatiesystemen;
 - externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'.
15. De accountant dient een assurance team met voldoende ervaring en vaardigheden op de hiervoor genoemde kennisgebieden samen te stellen, dat in staat is de vereiste assurance-informatie te identificeren en te verzamelen. Het assurance-team kan multidisciplinair zijn met daarin opgenomen personen uit andere beroepsgroepen (materiedeskundigen). De accountant dient een zodanig inzicht in de relevante onderwerpen van het maatschappelijk verslag te hebben dat hij zijn verantwoordelijkheid als leider van een assurance team kan dragen.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Zie: Alinea A26 - A27)

16. Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij te handelen conform Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige".
17. Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij met hem overeen te komen dat zij met elkaar over de planning en uitvoering van de opdracht overleggen en dat de materiedeskundige zijn bevindingen schriftelijk aan de accountant rapporteert. De accountant dient de werkzaamheden van de materiedeskundige en de uitkomsten daarvan te beoordelen.

Samenwerken met de interne accountantsfunctie

18. Indien de accountant gebruik maakt van een bij de verslaggevende entiteit functionerende interne accountant dient hij te handelen conform Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants".

Risicoanalyse

(Zie: Alinea A28 - A35)

19. De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de branche waarin de verslaggevende entiteit werkzaam is en in de kenmerken van de entiteit zelf, inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's met betrekking tot het maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving daaromtrent.
20. De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de corporate governance, de interne beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten. Hij dient een zodanig inzicht in de interne beheersingsomgeving te verkrijgen dat dit voldoende is om de integriteit van het bestuur, de toezichthouders en de uitvoerende functionarissen in de entiteit vast te kunnen stellen, alsmede van de houding van organen die zijn belast met governance waaromtrent in het maatschappelijk verslag verantwoording wordt afgelegd.
21. De accountant dient een inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico van de verslaggevende entiteit te maken, die is gericht op de factoren die van materieel belang kunnen zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Systeemgerichte werkzaamheden

(Zie: Alinea A36 - A43)

22. De accountant dient te beoordelen of de relevante informatiesystemen aan de daaraan te stellen eisen voldoen. Indien zij daaraan niet voldoen, dient hij na te gaan of hij door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in staat is toereikende assurance-informatie te verkrijgen. Indien dat niet het geval is, dient hij na te gaan wat daarvan de invloed op zijn assurance-rapport is.
23. *Controleopdrachten:* Indien de accountant op de interne beheersingsmaatregelen kan en wil steunen, dient hij de effectiviteit van de werking daarvan vast te stellen.
Beoordelingsopdrachten: De toetsing van de effectiviteit van de werking van de interne beheersingsmaatregelen behoort niet tot de werkzaamheden van een beoordelingsopdracht.

Gevegensgerichte werkzaamheden

(Zie: Alinea A44 - A46)

24. Ongeacht het vastgestelde niveau van inherent risico en intern beheersingsrisico dient de accountant bepaalde gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren,.

Controleopdrachten: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:

- a. het inwinnen van inlichtingen;
- b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
- c. verificatie van informatie met documenten en andere primaire bronnen van assurance-informatie;
- d. detailcontroles.

De accountant bepaalt de omvang en de tijdsfasering van deze maatregelen op basis van verkregen inzicht in de systemen en zijn vakkundige oordeelsvorming.

Beoordelingsopdrachten: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:

- a. het inwinnen van inlichtingen;
- b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
- c. afstemmen van informatie met documenten.

Indien de accountant redenen heeft aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt onjuistheden van materieel belang bevat, dient hij die aanvullende werkzaamheden te verrichten die voor het vormen van zijn vakkundige oordeelsvorming noodzakelijk zijn

Totaalbeeld maatschappelijk verslag

(Zie: Alinea A47)

25. De accountant dient het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren. Daarbij dient hij in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, het verslag qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht.

Bijzonderheden voor multi-locaties

(Zie: Alinea A48 - A49)

26. Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor multi-locatie-organisaties dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard of omvang en/of hun specifieke risico's.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie

(Zie: Alinea A50)

27. De accountant dient een schriftelijke mededeling van het bestuur te verkrijgen waarin deze haar verantwoordelijkheid voor de inhoud van het maatschappelijk verslag bevestigt en verklaart dat zij het verslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend acht en dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen.
28. Indien de entiteit over een Raad van Commissarissen beschikt, dient de accountant in het gesprek met deze Raad te vragen naar haar visie inzake het verslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde verslaggevingscriteria en de toereikendheid van het maatschappelijk verslag als geheel.
29. Indien het bestuur van de verslaggevende entiteit weigert een schriftelijke mededeling af te geven dan wel de Raad van Commissarissen weigert een gesprek met de accountant aan te gaan aangaande het maatschappelijk verslag, dient de accountant de consequenties hiervan voor de strekking van zijn conclusie na te gaan.
30. De accountant dient vast te stellen dat in het maatschappelijk verslag duidelijk is aangegeven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven.
31. De accountant dient alle informatie die gelijktijdig met het maatschappelijk verslag openbaar wordt gemaakt kritisch te lezen. Hierbij dient hij vast te stellen dat deze informatie niet in tegenpraak is met het maatschappelijk verslag.

Documentatie

32. De accountant dient alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden in zijn dossier vast te leggen conform Standaard 230, "Controledocumentatie".

Het assurance-rapport

(Zie: Alinea A51 - A67)

33. De accountant dient aan te geven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven. Het assurance-rapport dient een aantal verplichte basiselementen te bevatten.

34. Indien er sprake is van een beperking in het onderzoek dan wel in het verslag, dient de accountant dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen, en te verwijzen naar de in het maatschappelijk verslag opgenomen motivering van het bestuur van de entiteit.
35. Indien de accountant in de loop van de uitvoering van de opdracht tot de conclusie komt dat hij de gehanteerde verslaggevingscriteria niet toepasbaar acht, dient hij dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen.
36. Indien de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inschakeling van externe materiedeskundigen dan dient hij daaraan toe te voegen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de gehele opdracht draagt.
37. Bij een beoordelingsopdracht dient de accountant aan te geven dat de werkzaamheden beperkter zijn dan die bij een controleopdracht, waardoor bij dit onderzoek door hem minder zekerheid wordt gezocht en verkregen dan bij een controleopdracht.
38. Bij een combinatie van een controle- en een beoordelingsopdracht mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd.

Specifieke aspecten publieke sector

39. Indien een assurance-opdracht wordt uitgevoerd door accountants die niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij de opdracht uitvoeren (interne accountants of accountants in de publieke sector), dient de accountant deze Standaard toe te passen met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in de voetnoten 2 en 4 van Standaard 3000, "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie".

Toepassingsgerichte aanwijzingen

Het maatschappelijk verslag

(Zie: Alinea 1 - 2)

- A1. Deze standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle van historische financiële informatie. Deze verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken.
 - a. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd wordt veelal niet gemeten in uniforme (geld)eenheden maar in eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld performance-indicatoren over de emissie van kooldioxide en performance-indicatoren over het screenen van leveranciers en contractors ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten).

- b. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd is meestal niet te ontleen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone'.
 - c. Naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld beleid en management) van minstens even groot belang
 - d. Niet voor alle onderwerpen die in een maatschappelijk verslag aan de orde worden gesteld, bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor historische financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving.
 - e. Een maatschappelijk verslag is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers (groepen) van een maatschappelijk verslag kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de te ontvangen gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben.
 - f. De verslaggevingscriteria voor maatschappelijke verslagen zijn van veel recentere datum en minder ver ontwikkeld dan die voor historische financiële informatie.
 - g. Een wettelijke controleplicht voor maatschappelijke verslagen bestaat nog niet.
- Az. Het vorenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie tot de volgende kenmerken van de controle c.q. de beoordeling van een maatschappelijk verslag.
- a. Er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van een maatschappelijk verslag maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams.
 - b. De keuzes van de verslaggevende entiteit met betrekking tot de inhoud van het maatschappelijk verslag nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verslaggevende entiteit worden gemaakt.
 - c. Het kan economisch rationeel zijn bepaalde onderwerpen buiten de controle of de beoordeling van het maatschappelijk verslag te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld.
 - d. De opdracht kent grotere vaktechnische en economische beperkingen. Dit vereist dat deze beperkingen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet moeten worden ter vermijding van een verwachtingskloof.
 - e. De risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, maar krijgt voor een deel een andere invulling door de explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers.

- f. Omdat relatief veel informatie in een maatschappelijk verslag kwalitatief van aard is, zal voor die informatie de nadruk op interviews, de toetsing op deze informatie van de systemen van interne beheersing, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke liggen.
- g. De rapportering van de conclusies in het assurance-rapport kan (vooralsnog) niet tot uniforme teksten worden gestandaardiseerd.

Definities

(Zie: Alinea 4)

- A3. De beoogde gebruikers staan centraal voor de verslaggevende entiteit en voor de accountant. Deze Standaard hanteert daarbij de volgende begrippen:
- beoogde gebruikers (groepen);
 - gerechtvaardigde informatiebehoeften;
 - representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers (groepen).

Beoogde gebruikers (groepen)

- A4. De verslaggevingscriteria moeten zijn opgesteld vanuit het oogpunt van beoogde gebruikers. De verslaggevingscriteria moeten ook invulling geven aan de rol van beoogde gebruikers (groepen) in relatie tot de verslaggevende entiteit.
- A5. De verslaggevende entiteit kan zelf eveneens een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren, maar er zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de 'gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers' zoals de normale communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan dienen als een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoeften van de werknemers. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.
- A6. Het doel van de afstemming van de informatie op de beoogde gebruikers kan worden bereikt door als denkkader een volgende indeling in zes gebruikersgroepen te hanteren hetgeen ten dele een substituuat is voor een formele beoogde gebruikersdialoog:
- a. leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;
 - b. medewerkers van de verslaggevende entiteit;

- c. afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
 - d. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
 - e. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op het milieu;
 - f. financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.
- A7. Een beoogde gebruiker kan in meerdere van vorenstaande groepen vallen. Bijvoorbeeld, een werknemer heeft belangen bij het maatschappelijk verslag als lid van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk het volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
- A8. Voor de toets op de volledigheid zijn de volgende drie vragen van belang.
- a. Is het verslag op alle zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag gericht?
 - b. Worden voor elk van de zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendensen in het te presenteren materiaal?
 - c. Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?

Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor het assurance-rapport.

Gerechtigde informatiebehoefte

- A9. Ten behoeve van het vaststellen dat is voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers kunnen de volgende werkzaamheden worden verricht:
- vaststellen dat de verslaggevingscriteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud worden nageleefd;
 - uitvoeren van de toets op de volledigheid van het verslag;
 - nagaan of intern en extern bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die ook tot verwerking in het maatschappelijk verslag zouden dienen te leiden, waartoe ook navraag bij de Raad van Commissarissen behoort;
 - beoordelen of de interne afhandeling van meldingen van 'klokkenluiders' en/of externe klachten adequaat is en vaststellen van het eventuele effect daarvan op de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen)

A10. Het begrip 'representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)' is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van het maatschappelijk verslag betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang.

Algemeen en opdrachtaanvaarding*Opdrachtbevestiging (Zie: Alinea 5 - 11)*

- A11. De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de verslaggevingscriteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het verslaggevingsbeleid en/of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.
- A12. Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat negatieve bevindingen zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het bestuur van de verslaggevende entiteit en tevens aan de Raad van Commissarissen.
- A13. Indien het bestuur na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, dan overweegt de accountant de assurance-opdracht in volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.
- A14. Het in de opdrachtbevestiging vermelden van het gebruikmaken van deskundigen die behoren tot de organisatie van de accountant (interne materiedeskundigen) is niet verplicht, maar verdient wel aanbeveling.
- A15. Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant pleegt in dit geval met de opdrachtgever overleg over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft. De accountant accepteert tussentijdse beperkingen in de opdracht niet indien deze naar zijn mening geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in het Stramien en in Standaard 3000.

- A16. Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
- a. Beperkingen in het verslag: bijvoorbeeld het verslag strekt zich (nog) niet uit over de relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of het verslag bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn.
 - b. Beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in het verslag opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie te controleren of te beoordelen.
- A17. De voorwaarden voor het accepteren van deze vormen van beperkingen zijn dat:
- a. die beperkingen in het verslag door het bestuur van de verslaggevende entiteit op duidelijke wijze worden aangegeven en gemotiveerd en waarbij waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan;
 - b. naar het oordeel van de accountant sprake blijft van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Zie: Alinea 12 - 13)

- A18. Een assurance-opdracht bevat een aantal essentiële elementen en een daarvan is het beschikbaar zijn van "toepasbare criteria" (suitable criteria) (zie Stramien, de paragrafen 34 - 38). De accountant beoordeelt in het kader van de beslissing tot het aanvaarden van de opdracht de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria.
- A19. De vijf kenmerken die het Stramien voor assurance-opdrachten voor de toepasbaarheid ('suitability') van verslaggevingscriteria bevat, zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.
- A20. Onder de richtlijnen² die beschikbaar zijn voor maatschappelijke verslagen bevinden zich de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' die is opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), de Sustainability Reporting Guidelines van het Global Reporting Initiative (GRI-Richtlijnen), Standaarden van de World Business Council on Sustainable Development (WBCSD), Standaarden van het Institute for Social and Ethical Accountability (ISEA). De RJ heeft

² De criteria voor maatschappelijke verslagen zijn nog in een stadium van ontwikkeling.

bij de opstelling van de Handreiking gebruik gemaakt van de GRI-Richtlijnen (versie 2002). De GRI "Sustainability Reporting Guidelines" zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.

- A21. Het bestuur van de verslaggevende entiteit is verantwoordelijk voor het kiezen van toepasbare ('suitable') verslaggevingscriteria. Indien de verslaggevende entiteit andere verslaggevingscriteria dan de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' als normenkader voor de inhoud van haar maatschappelijk verslag kiest, wordt de accountant aanbevolen in samenhang met de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' van de R] de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' (deel 1 'Defining Report Content, Quality and Boundary' en deel 2 voor zover het om de 'Standard Disclosures' gaat) als toetsingskader voor zijn oordeel over de toepasbaarheid ('suitability') van desbetreffende andere verslaggevingscriteria te hanteren. In dat geval is de vakkundige oordeelsvorming van de accountant als deskundige op het gebied van externe verslaggeving van doorslaggevend belang.
- A22. De verslaggevingscriteria vormen de belangrijkste basis voor de vaststelling van de 'gerechtvaardigde informatiebehoefte' van de beoogde gebruikers en daardoor voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Daarnaast is het de verantwoordelijkheid van het bestuur andere bronnen die aanvullende eisen stellen aan de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals branche-afspraken, convenanten met de overheid, in ogenschouw te nemen. De door het bestuur van de verslaggevende entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde verslaggevingsgrondslagen worden beschreven in het verslaggevingsbeleid. In zowel de Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving als de 'Sustainability Reporting Guidelines' van Global Reporting Initiative wordt informatie gevraagd over het verslaggevingsbeleid.
- A23. De accountant beoordeelt de aanvaardbaarheid van het verslaggevingsbeleid. Bij de beoordeling van het verslaggevingsbeleid verkrijgt de accountant bijvoorbeeld inzicht in:
- het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verslaggevende entiteit;
 - het proces van de dialoog met interne en externe belanghebbenden;
 - de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan;
 - de consistentie van het verslaggevingsbeleid.
- A24. Wanneer informatie die van belang kan worden geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers ontbreekt, geeft de verslaggevende entiteit daarvoor een adequate motivering in het maatschappelijk verslag. Een argument kan zijn een noodzakelijk geachte en door de accountant als argument aanvaarde geheimhouding van gevoelige informatie.

Deskundigheid (Zie: Alinea 14 - 15)

A25. De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van een maatschappelijk verslag bestaat uit de volgende elementen.

Controlekennis

- Kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van maatschappelijke verslagen in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van IFAC respectievelijk Koninklijk NIVRA.
- Een algemeen inzicht in assurance-standaarden van niet-accountantsorganisaties, zoals de AA1000 Assurance Standard van het Institute of Social and Ethical Accountability ("AccountAbility").
- Kennis van de branche.
- Bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Materiekennis

- Kennis van het milieu en van de technische risico's op dat gebied.
- Kennis van de sociale en economische aspecten die in het maatschappelijk verslag aan de orde (behoren te) komen.
- Kennis van de geldende milieu-, sociale en/of arbeidswetgeving en van branchegewijze, nationale en/of internationale afspraken, regels, conventies en/of protocollen.
- Kennis van duurzaamheidsrisico's in de keten, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Kennis van management- en informatiesystemen

- Algemeen inzicht in relevante managementsystemen, zoals milieuzorgsystemen, of systemen voor de arbozorg, en de daarvoor geldende normen zoals ISO 14001 respectievelijk SA 8000;
- Kennis van en ervaring met het beoordelen van de toereikendheid van interne informatiesystemen voor het verzamelen van en rapporteren over de bedoelde informatie, inclusief de aspecten van interne beheersing.

Kennis van externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'

- Kennis van de relevante richtlijnen voor externe verslaggeving, zoals de Handreiking van de Raad voor de Jaarverslaggeving inzake maatschappelijke verslaggeving, de GRI-

Richtlijnen en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingregels en -aanbevelingen.

- Inzicht in de belangrijke maatschappelijke en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van maatschappelijk verantwoord ondernemen, nationaal en/of internationaal.
- Inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften.
- Bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Zie: Alinea 16 - 17)

- A26. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant staat voorop. Bij het gebruikmaken van een externe materiedeskundige communiceert de accountant zijn ongedeelde verantwoordelijkheid ook voor de uitvoering van de werkzaamheden gedaan door de externe materiedeskundige met het bestuur van de entiteit.
- A27. Het verdient aanbeveling dat de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inbreng van de externe materiedeskundige ten aanzien van de betrokken onderdelen van de opdracht. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden bij de beschrijving van de werkzaamheden. Deze vermelding is zinvol voor de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en kan de geloofwaardigheid van de conclusies verhogen. Deze vermelding doet geen afbreuk aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant jegens de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en zij tast evenmin de strekking van het assurance-rapport aan. Indien de inbreng van een externe materiedeskundige in het assurance-rapport wordt vermeld, wordt daaraan toegevoegd dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt en wordt het assurance-rapport alleen door de accountant ondertekend.

Risicoanalyse

(Zie: Alinea 19 - 21)

- A28. De accountant past bij de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag in beginsel dezelfde begrippen, methoden en technieken toe als bij de onderzoeken van historische financiële informatie. De begrippen die bij de uitvoering in het bijzonder relevant zijn, zijn vastgelegd in Standaard 300 tot en met 330 inzake risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's.
- A29. Bij veel verslaggevende entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun maatschappelijk verslag geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening controleert. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verslaggevende entiteit functionerende accountants bespreekt hij de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt hij kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevin-

dingen van de accountant die de jaarrekening controleert en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van het maatschappelijk verslag.

- A30. Het voeren van overleg tussen de accountant en de accountant die de jaarrekening controleert, neemt niet weg dat de accountant die het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt in alle gevallen volledig verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van zijn onderzoek. Bij de opdracht aanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
- A31. Indien de accountant de jaarrekening controleert en daarnaast ook het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt, ligt het voor de hand bij de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag tevens de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle van de jaarrekening te betrekken. Als gevolg daarvan zal de accountant onderzoeken welke aspecten voor het onderzoeken van het maatschappelijk verslag een verdergaande risicoanalyse noodzakelijk maken.
- A32. Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de branche en in de kenmerken van de entiteit zelf inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's kunnen de lokale of centrale compliance-functionarissen en de lokale of centrale milieucoördinatoren zijn. Bronnen kunnen tevens zijn de relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Tevens zijn voor dit doel van belang de interne beleidsdocumenten en de interne gedragscodes. Verder kan informatie over de branche en de entiteit worden verkregen uit studierapporten en informatie die vrij beschikbaar zijn via internet. Veel wetten, regels, gedragscodes en standaarden die op dit terrein mondiaal van kracht zijn, zijn beschikbaar via internet.
- A33. De inschatting van het inherente risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- de omvang en de complexiteit van de verslaggevende entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op het milieu en de samenleving (bijvoorbeeld milieurisico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit);
 - het bestaan van meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke;
 - de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verslaggevende entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen van mening over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
 - de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;

- de mate waarin bij de bepaling van de informatie is gebruik gemaakt van beoordelingen en schattingen.

A34. Bij het verkrijgen van het inzicht in de interne beheersingsomgeving gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit na voor wat maatschappelijk verantwoord ondernemen betreft en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en milieugevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verslaggevende entiteit worden genomen. De accountant stelt daarbij vast dat de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van maatschappelijke informatie.

Aspecten hierbij zijn onder meer:

- de manier waarop deze vormen van maatschappelijke informatie door het verantwoordelijk management worden beheerst (worden bijvoorbeeld ISO 14001 en SA 8000 gehanteerd³);
- de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verslaggevende entiteit voor het beheersen van de maatschappelijk belangrijke punten worden toegewezen;
- de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op milieu en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld Kyoto protocol, universele verklaring van de rechten van de mens), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over het milieu (zoals de Responsible Care programma's in de chemische industrie) is gegeven;
- de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, zoals Interne Accountants, Operational Auditors en/of Compliance Officers opereren.

A35. Interne beheersingsrisico's ontstaan onder meer doordat:

- interne beheersingsmaatregelen in de opzet van het interne beheersingssysteem ontbreken;
- bestaande interne beheersingsmaatregelen niet worden nageleefd;
- intern belangrijke afwijkingen niet tijdig worden gesignaleerd;

³ ISO geeft normen voor kwaliteit (ISO 9000-serie) en milieu (14000-serie). SA 8000 is uitgebracht door de mensenrechtenorganisatie Social Accountability International (SAI) en bevat normen voor de rechten van werknemers. In deze normen zijn de eisen die zijn vastgelegd in conventies van de International Labour Organisation (ILO) begrepen.

- meetsystemen kunnen uitvallen of niet zijn voorbereid op het verrichten van metingen tijdens buitengewone omstandigheden (zoals bij incidenten of bij het opstarten van een fabriek), wat kan leiden tot onvolledigheid van de beschikbare milieugegevens;
- het bestuur van de verslaggevende entiteit de juiste toepassing van belangrijke interne procedures van beheersing omzeilt of negeert door 'overruling' van betrokken functionarissen, bijvoorbeeld:
 - Signalering van ongewenste situaties krijgt op een hoger niveau binnen de entiteit onvoldoende follow-up omdat bekend is dat toezichthouders bepaalde afwijkingen boven de (emissie)norm gedogen.
 - Gevoelige informatie wordt bewust achtergehouden.

Systeemgerichte werkzaamheden

(Zie: Alinea 22 - 23)

A36. De accountant kan de opzet van de informatiesystemen en de interne beheersingsmaatregelen beoordelen door middel van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het financiële, het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit alsmede het kennismaken van de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen dien-aangaande. Hierbij geeft hij aandacht aan de wijze waarop het bestuur van de verslaggevende entiteit met maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving op dat gebied omgaat, alsmede aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en standaarden. Bevindingen vanuit interviews worden zo veel mogelijk onderbouwd met de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen.

Controleopdrachten: De accountant richt zich bij controleopdrachten in eerste instantie op de opzet en het bestaan van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen. In aansluiting op het onderzoek van de 'key managerial controls' bepaalt hij in welke mate hij de opzet en het bestaan van andere interne beheersingsmaatregelen in het onderzoek betreft.

Beoordelingsopdrachten: De accountant richt zich bij beoordelingsopdrachten alleen op het beoordelen van de opzet van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen.

A37. *Controleopdrachten:* De accountant kan het bestaan van de informatiesystemen en de relevante interne beheersingsmaatregelen vaststellen door middel van lijncontroles. Bij een controleopdracht toetst de accountant ook de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

Beoordelingsopdrachten: De uitvoering van een beoordelingsopdracht omvat in het algemeen geen toetsing van de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

- A38. De interne beheersingsystemen voor de informatie van het maatschappelijk verslag zijn in de praktijk dikwijls minder ver ontwikkeld dan die voor de beheersing van financiële informatie. Het gevolg hiervan is in zijn algemeenheid dat in die gevallen het systeemonderzoek een beperktere betekenis voor het geheel van de werkzaamheden heeft dan bij de jaarrekeningcontrole. Indien dit bij een concrete opdracht aan de orde is, gaat de accountant na of en in hoeverre gegevensgerichte werkzaamheden toereikende assurance-informatie kunnen opleveren. Indien dit niet in voldoende mate het geval blijkt te zijn, zal een ander assurance-rapport dan een goedkeurend assurance-rapport zonder toelichtende paragraaf worden verstrekt.
- A39. Het is van belang dat adequate systemen voor het verzamelen van de informatie voor het maatschappelijk verslag, inclusief een toereikende mate van interne beheersing daarvan bestaan. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.
- A40. Indien de accountant van oordeel is dat de interne beheersingsmaatregelen van zodanige kwaliteit zijn dat hij daarvan bij de uitvoering van zijn werkzaamheden gebruik wil en kan maken, zal hij onderzoek doen om een zodanig inzicht te verkrijgen in opzet en bestaan van deze maatregelen dat hij in staat is een inschatting van het interne beheersingsrisico te maken. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot onderwerpen voor het maatschappelijk verslag zijn het beschikbaar zijn van procedures voor:
- het uitvoeren van toezicht op de naleving van algemene wetten en regels, milieu- en/of arboretgeving en de naleving van business principles en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
 - het uitvoeren van interne audits in het kader van ISO 14000 en SA 8000 en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
 - het beschikbaar hebben van goede 'audit trails';
 - het uitvoeren van interne cijferbeoordeling en verbandscontroles van kwantiteiten productie en/of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruikgemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
 - het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel.
- A41. De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van het verslag en de groepen van beoogde gebruikers. Bij een maatschappelijk verslag dat vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers (groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale ISO-audits en/of SA-audits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.

- A42. De werkzaamheden die zijn genoemd in paragraaf T 40 omvatten onder meer interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit, waarbij aandacht aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en dergelijke wordt gegeven. Waar dat nodig is, worden ook interviews gehouden met functionarissen binnen de entiteit die geen directe belanghebbenden zijn bij de uitkomsten van het onderzoek, zoals R&D-functionarissen.
- A43. Indien de accountant concludeert dat hij geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat hij na wat het effect hiervan op aard, tijdsfasering en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden c.q. op de aard van het assurance-rapport is.

Gegegevensgerichte werkzaamheden

(Zie: Alinea 24)

- A44. Een aanzienlijk deel van de informatie in het maatschappelijk verslag is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Voor dit soort informatie verkrijgt de accountant assurance-informatie door gebruik te maken van een combinatie van technieken, die veelal inhouden:
- het houden van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit en met degenen die met het interne toezicht, respectievelijk het zelfstandig beoordelen van de aanvaardbaarheid van de aldus verkregen informatie zijn belast;
 - het kennisnemen van interne en externe documenten en het verifiëren bij controleopdrachten en het afstemmen bij beoordelingsopdrachten dat deze documenten en gegevens een goede onderbouwing geven van de informatie die in het maatschappelijk verslag is opgenomen en de reikwijdte van het onderzoek, bijvoorbeeld beleidsdocumenten of informatie op internet;
 - het kennisnemen van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de Raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid.
- A45. Voorbeelden van cijferanalyses zijn:
- cijferbeoordelingen van prestaties in relatie tot beschikbare normen of geformuleerde doelstellingen en trendanalyses van gegevens;
 - vergelijkingen met gegevens van branchegenoten;

- het vaststellen van het bestaan van een verband tussen financiële gegevens en de gegevens in het maatschappelijk verslag (bijvoorbeeld het verband tussen de hoeveelheid verbruikt aardgas en de hoeveelheid uitstoot van kooldioxide).

A46. Voorbeelden van detailcontroles zijn:

- het bij controleopdrachten onderzoeken van documentatie en gegevens die de desbetreffende informatie onderbouwen (verificatiewerkzaamheden) of bij beoordelingsopdrachten het afstemmen met de desbetreffende informatie. Deze documentatie en gegevens kunnen bestaan uit zowel externe als interne documenten. Verificatie met behulp van externe documentatie kan relatief vaak bij de controle van het aspect 'milieu' in het maatschappelijk verslag worden gehanteerd. Voorbeelden zijn het onderzoeken van nota's of servicecontracten van milieudiensten waaruit aard, tijdstip en omvang van de door derden verrichte werkzaamheden blijken (bijvoorbeeld facturen voor vuilafvoer). Voorbeelden inzake interne documentatie zijn het afstemmen met van notulen en het vergelijken van de uitkomsten van emissieregistraties met gegevens die zijn opgenomen in openbaar gemaakte stukken van de verslaggevende entiteit (bijvoorbeeld via internet of gedeponoerd bij toezichthouders) en dergelijke;
- het onderzoeken van de juiste toepassing van vastgestelde technieken en formules bij het meten van de relevante informatie (bijvoorbeeld formules om de hoeveelheid zware metalen in geloosd afvalwater te berekenen);
- het onderzoeken van een tijdige invoer van belangrijke gegevens in systemen;
- het opnieuw berekenen en/of het opnieuw uitvoeren van metingen van belangrijke emissies in de lucht of de productie van gevaarlijke afvalstoffen.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag

(Zie: Alinea 25)

A47. Om het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht mediaonderzoek verricht. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag behandelde onderwerpen.

Bijzonderheden voor multi-locaties

(Ref: par. 26)

A48. De assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag van een groep van ondernemingen die bestaat uit regionaal gespreide vestigingen en/of verschillende juridische entiteiten of business units, hierna samengevat onder de term multi-locaties, brengt enkele bijzonderheden met zich mee.

Deze bijzonderheden hangen ten dele samen met verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en rechtspraak. Daarnaast zijn er bijzonderheden die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:

- de mate van centralisatie van bevoegdheden;
- het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
- de interne beheersing van de lokale processen;
- het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen.

De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op het maatschappelijk verslag als geheel en op onderdelen daarvan.

A49. De keuze van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:

- de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen;
- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor het maatschappelijk verslag relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen;
- de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie

(Zie: Alinea 27 - 31)

A50. Een schriftelijke mededeling ('letter of representation') van het bestuur van de verslaggevende entiteit is ter bevestiging dat aan de accountant geen relevante informatie is onthouden en dat zich na afloop van de verslagperiode tot aan het moment van het afgeven van de schriftelijke mededeling geen gebeurtenissen hebben voorgedaan waarvan de gevolgen ten onrechte niet in het maatschappelijk verslag zijn verwerkt. De visie van de Raad van Commissarissen aangaande de aspecten met betrekking tot het maatschappelijk verslag kunnen onder meer worden vastgelegd in de notulen van het gesprek dat de accountant met de Raad heeft, welke notulen de accountant in zijn dossier opneemt.

Het assurance-rapport

(Zie: Alinea 33 - 38)

A51. De basiselementen van een assurance-rapport zijn:

- a. opschrift;
- b. geadresseerde;
- c. aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek;
- d. vermelding van de verslaggevingscriteria;
- e. beperking bij het onderzoek;
- f. verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant;
- g. verwijzing naar het gebruik van deze assurance-standaard;
- h. samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
- i. conclusie van de accountant;
- j. datum van het assurance-rapport;
- k. naam en vestigingsplaats van de accountantsorganisatie en/of de accountant.

A52. In de voorbeeldteksten zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel enige vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Opschrift

A53. In het opschrift van het assurance-rapport geeft duidelijk weer wat de strekking is van de uiteindelijke conclusie. Bij een conclusie met beperking kan dat zijn: 'assurance-rapport met beperking bij het maatschappelijk verslag van entiteit XYZ'.

Geadresseerde

A54. Het assurance-rapport wordt bij voorkeur geadresseerd aan de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag of desgewenst aan de belanghebbenden van de verslaggevende entiteit.

Aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek

A55. Een goede identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in het object van onderzoek, is van bijzonder belang indien:

- een beperking in het onderzoek is opgetreden;
- sommige onderdelen van het verslag zijn gecontroleerd en andere onderdelen beoordeeld;
- een geïntegreerd financieel en maatschappelijk verslag waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt, is uitgebracht.

A56. Tevens wordt vermeld of de opdracht is uitgevoerd als een controleopdracht dan wel als een beoordelingsopdracht. De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate

van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie en zijn geringer in diepgang dan die worden verricht bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Vermelding van de verslaggevingscriteria

- A57. Indien de in het concrete geval gehanteerde verslaggevingscriteria niet algemeen als normatief worden geaccepteerd, vormt de accountant zijn conclusie over de toepasbaarheid (suitability) ervan. Indien de accountant deze criteria niet toepasbaar acht (niet 'suitable'), dan verstrekt hij een ander dan goedkeurend assurance-rapport.

Beperkingen bij het onderzoek

- A58. Indien de inhoud van het maatschappelijk verslag beperkt is dan wordt in het assurance-rapport verwezen naar de pagina's van het maatschappelijk verslag waarin de motivering voor de beperkte behandeling in het verslag wordt gegeven.
- A59. Ook kan het voorkomen dat sprake is van een beperking van het onderzoek. Dit kan het geval zijn als niet het gehele verslag object van het onderzoek is geweest. Bijvoorbeeld, de informatie over werkgelegenheidsaspecten van een voorgenomen sluiting van een concernonderdeel kan niet toereikend worden gecontroleerd omdat deze geheel is gebaseerd op ruwe schattingen van het bestuur van de entiteit. De beschrijving van deze beperking in het onderzoek geschiedt bij voorkeur onder verwijzing in het assurance-rapport naar een uiteenzetting daaromtrent in de tekst van het maatschappelijk verslag. De beperkingen kunnen ook geheel in het assurance-rapport worden beschreven.
- A60. Indien toekomstgerichte informatie in het verslag is opgenomen dan wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien dit wel het geval is dan kan dit slechts betrekking hebben op de beoordeling van de redelijkheid van de aan de toekomstgerichte informatie ten grondslag liggende veronderstellingen. Dit wordt in voorkomende gevallen tot uitdrukking gebracht in het assurance-rapport door middel van een negatief geformuleerde mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis voor de toekomstgerichte informatie vormen.

Verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant

- A61. De verantwoordelijkheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit en de accountant worden expliciet in het assurance-rapport vermeld.

Verwijzingen naar het gebruik van deze assurance-standard

A62. In het assurance-rapport geeft de accountant aan dat de werkzaamheden uitgevoerd zijn naar Nederlands recht waaronder begrepen de Standaard 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen.

Samenvatting van de werkzaamheden, inclusief de inschakeling van materiedeskundigen

A63. Voor de wijze van verwijzen naar de werkzaamheden van de accountant zijn voorbeelden in de voorbeeldteksten gegeven. Indien materiedeskundigen zijn ingeschakeld, wordt dit bij voorkeur in het assurance-rapport vermeld. Bij het gebruikmaken van interne materiedeskundigen wordt de keuze van vermelding bepaald door de kantoorprocedures van de accountant. Indien het een externe materiedeskundige betreft, voegt de accountant toe dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt.

Conclusie van de accountant - goedkeurend

A64. Bij een controleopdracht wordt de conclusie in positieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is, wordt aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. Het gebruik van de term 'getrouw beeld' wordt ten zeerste ontraden⁴.

Voorbeeld 1: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht

'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten een betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>'⁵

Voorbeeld 2: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht

'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehateerde criteria>'⁶

⁴ Het gebruik van de term "getrouw beeld" voor de formulering van de conclusies in het assurance-rapport wordt ten sterkste ontraden omdat deze term voor de rapportering van een oordeel van de accountant bij jaarrekeningen wordt gereserveerd. De term heeft een algemeen geaccepteerde betekenis, doch alleen in die context.

⁵ Deze verslaggevingcriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

⁶ Deze verslaggevingcriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

- *de grondslagen van de verslaggeving aanvaardbaar zijn en consistent zijn toegepast;*
- *de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode hebben plaatsgevonden en volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- *de verstrekte informatie in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'*

Conclusie van de accountant - goedkeurend met toelichtende paragraaf

A65. Onder omstandigheden kan in een toelichtende paragraaf worden gewezen op informatie in het maatschappelijk verslag die van groot belang is voor de juiste interpretatie van het algehele beeld dat met het maatschappelijk verslag wordt opgeroepen. Dit kan bijvoorbeeld nodig zijn als de interne informatiesystemen in de eerste jaren van de rapportering nog niet toereikend zijn om tot een goedkeurend oordeel te komen, mits dit feit op duidelijke wijze is uiteengezet door de verslaggevende entiteit.

Conclusie van de accountant - niet goedkeurend

A66. De accountant die een maatschappelijk verslag onderzoekt, kan niet altijd tot een volledig goedkeurende conclusie komen. Op basis van de vakkundige oordeelsvorming van de accountant wordt een conclusie met beperkingen, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie geformuleerd.

Conclusie van de accountant - beoordelingsverklaring

A67. Bij een beoordelingsopdracht wordt de conclusie in negatieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek niet tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel niet voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is wordt erop aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. De keuze van de te hanteren bewoording is afhankelijk van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers. Het verdient aanbeveling dat de accountant bij een beoordelingsopdracht in de paragraaf met betrekking tot de reikwijdte van het onderzoek expliciet aangeeft de beperkte doelstelling van een beoordelingsopdracht ten opzichte van een controleopdracht.

Voorbeeld 3: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht

'Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten geen betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurte-

nissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>⁷.

Voorbeeld 4: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht

'Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria> ⁸ :

- de grondslagen van de verslaggeving niet aanvaardbaar zijn en niet consistent zijn toegepast;
- de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode niet hebben plaatsgevonden en niet volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;
- de verstrekte informatie niet in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'

⁷ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

⁸ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Definities</i>	4
<i>Algemene uitgangspunten</i>	5 - 16
Opdrachtaanvaarding	5 - 8
Uitvoering van de opdracht	9 - 11
Rapportering	12 - 13
Toestemming tot openbaarmaking	14 - 16
<i>Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake historische financiële informatie</i>	17 - 23
Rapportering	
<i>Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake winstprognoses</i>	24 - 65
De aard van winstprognoses	28 - 32
Wettelijke en andere reglementaire vereisten	33
Planning en uitvoering van de opdracht	34 - 61
Rapportering	62 - 63
Aanpassingen van de conclusie in het assurancerapport	64
Toestemming	65
<i>Werkzaamheden met betrekking tot pro forma financiële informatie</i>	66 - 98
De aard van pro forma financiële informatie	67
Wettelijke en andere reglementaire vereisten	68
Planning en uitvoering van de opdracht	69 - 92

Rapportering	93 - 96
Aanpassingen in de formulering van de oordeelsparagraaf in de rapportage	97
Toestemming	98
<i>Werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie inzake comfort letters</i>	99 - 128
Opdrachtvoorwaarden	101 - 102
Uitvoering van de opdracht tot het opstellen van een 'comfort letter'	103 - 117
Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters	118 - 128
<i>Werkzaamheden met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal</i>	129 - 134
De opdrachtvoorwaarden teneinde rapportage uit te brengen over een verklaring betreffende het werkkapitaaloverzicht	130 - 132
Uitvoering van een opdracht om rapportage uit te brengen bij een werkkapitaaloverzicht	133
Rapportering naar aanleiding van verklaringen inzake het werkkapitaal	134

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de uitvoering van opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en – eventueel – onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.

Deze Standaard kan echter eveneens nuttige aanwijzingen geven voor opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die niet onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen. Deze Standaard is niet van toepassing op opdrachten voor prospectussen inzake aanbiedingen van effecten in de Verenigde Staten.

2. De paragrafen 5-16 van deze Standaard zijn van toepassing op alle assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen, ongeacht of deze voor een specifieke gebruikersgroep of voor algemeen gebruik worden uitgevoerd. De overige paragrafen betreffen specifieke uitgangspunten voor:
 - a. Opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie (Paragraaf 17-23);
 - b. Opdrachten met betrekking tot winstprognoses (Paragraaf 24-65);
 - c. Opdrachten met betrekking tot pro forma financiële informatie (Paragraaf 66-98);
 - d. Opdrachten met betrekking tot financiële informatie inzake 'comfort letters' (Paragraaf 99-128); en
 - e. Opdrachten met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal (Paragraaf 129-134).

De opdrachten onder d. en e. met betrekking tot een prospectus, die door een accountant worden uitgevoerd, zijn opdrachten voor een specifieke gebruikersgroep.

3. **De accountant dient aan deze Standaard en andere toepasselijke standaarden te voldoen bij het uitvoeren van een assurance-opdracht en/of een overige opdracht die verband houdt met een prospectus, opgesteld voor een effectentransactie die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie valt.**

Definities

4. In deze Standaard worden de volgende definities gehanteerd:
Comfort letter – Een schrijven aan een specifieke gebruikersgroep van de accountant, doorgaans opgesteld op verzoek van de uitgevende entiteit en/of de begeleidende bank (al naar gelang het geval). Dit is bedoeld om de ontvangers een rapportage te verschaffen van de bevindingen op

basis van door de accountant overeengekomen specifieke werkzaamheden. In de praktijk wordt een dergelijk schrijven een ‘comfort letter’ genoemd.

Sluitingsdatum transactie – De datum waarop een in de circulaire gedaan aanbod moet zijn aanvaard; de datum waarop inschrijvingen voor aandelen of andere effecten moeten zijn gedaan; of de datum waarop de aandeelhouders hun stem uitbrengen om de transactie goed te keuren.

Uitgevende entiteit – Voor de doeleinden van de Prospectusrichtlijn: “Een rechtspersoon die effecten uitbrengt dan wel aangeeft voornemens te zijn zulke effecten uit te brengen.”

Winstprognose – De Prospectusrichtlijn definieert een winstprognose als “een formulering waarin uitdrukkelijk of impliciet melding wordt gemaakt van een cijfer dan wel van een minimum- of maximumcijfer van de vermoedelijke omvang van de winst of het verlies voor de lopende verslagperiode en/of de daaropvolgende verslagperiodes, of die gegevens bevat op grond waarvan een dergelijk cijfer voor de toekomstige winst of het toekomstige verlies kan worden berekend, ook al wordt geen specifiek cijfer vermeld en wordt het woord ‘winst’ niet genoemd.” Indien een winstprognose betrekking heeft op een wat langere periode en/of onderhevig is aan een sterke mate van onzekerheid, spreekt men ook wel van een voorspelling.

Prospectus – Dit betreft een algemene term welke als volgt gedefinieerd is: Een document, opgesteld op grond van wettelijke en statutaire voorschriften aangaande effecten, dat door een entiteit wordt uitgegeven met de bedoeling een derde partij te bewegen een investering te plegen. Dit omvat onder andere een biedingsbericht, een tot de aandeelhouders gerichte circulaire of een vergelijkbaar document.

Prospectusrichtlijn – Algemene benaming van de Prospectusrichtlijn van de EU, Verordening (EG) nr. 809/2004 tot uitvoering van de Prospectusrichtlijn van de EU, Richtlijn 2003/71/EG, die uitgebreide regels vastlegt voor prospectussen en de inhoud daarvan.

Begeleidende bank – De ‘begeleidende bank’ begeleidt de emissie van effecten dan wel de introductie door verhandeling van de reeds eerder uitgegeven effecten. De begeleidende bank voert onder meer een due diligence onderzoek uit ten aanzien van de status van de uitgevende entiteit en de juistheid en volledigheid van de in het prospectus gedane mededelingen in het licht van de vereisten voor de aanbidding van effecten.

Wft – Wet op het financieel toezicht, ofwel het Nederlands recht zoals dat van toepassing is op ondernemingen die in Nederland waardepapieren uitgeven. De Prospectusrichtlijn van de Europese Unie is via de Wft in Nederlands recht omgezet.

Algemene uitgangspunten

Oprachtaanvaarding

5. Voor het aanvaarden en voortzetten van opdrachten, het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden, de ethische normen, de door wet- en regelgeving gestelde eisen voor de kwaliteitsbeheersing, planning en performance, documentatie en een professioneel-kritische instelling wordt verwezen naar de Prospectusrichtlijn (Prospectusrichtlijn 2003/71/EG en Prospectusrichtlijn 809/2004), de Wft, de VGC, de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten en

de algemene en specifieke standaarden. In aanvulling hierop zullen hierna enkele situaties specifiek worden toegelicht.

6. **De accountant en de opdrachtgever dienen het eens te zijn over de opdrachtvoorwaarden.** Het is noodzakelijk de overeengekomen voorwaarden vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere passende contractsvorm, verder aangeduid als 'de opdrachtbevestiging'. Teneinde misverstanden met betrekking tot de opdracht te vermijden, heeft zowel de opdrachtgever als de accountant er belang bij dat de accountant de opdracht schriftelijk bevestigt, bij voorkeur voordat de uitvoering van de opdracht aanvangt. Door middel van de opdrachtbevestiging worden de aanvaarding van de opdracht, het doel en de reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van de opdrachtgever en de wijze van rapportering vastgelegd en bevestigd.
7. **De accountant dient zijn vakkundige oordeelsvorming te hanteren om te bepalen in welke mate kennis van de bedrijfsactiviteiten van de uitgevende entiteit voor hem vereist is.**
8. **De accountant dient zich te onthouden van uitspraken over zaken waarvoor andere experts of adviseurs op grond van hun specifieke ervaring of vaardigheden beter geëquipeerd zijn en aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor dergelijke zaken.** Het is mogelijk dat de accountant gebruik maakt van een deskundige. Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige" is dienovereenkomstig van toepassing.

Uitvoering van de opdracht

9. **"Met betrekking tot bepaalde assurance-opdrachten schrijft de Prospectusrichtlijn een specifieke formulering van de conclusie voor (bijvoorbeeld bij pro-forma financiële informatie). De accountant dient deze formulering voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht met de uitgevende entiteit te bespreken.** Wanneer op basis van deze bespreking wordt geconcludeerd dat de formulering van het af te geven assurance-rapport niet kan voldoen aan de eisen van Prospectusrichtlijn, bestaat er normaal gesproken geen rationeel doel voor deze opdracht. Indien toegestaan, kan de uitgevende entiteit besluitende desbetreffende financiële informatie niet in het prospectus op te nemen".
10. **Indien een accountant bij een opdracht met betrekking tot een prospectus aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig Standaard 240, 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' en Standaard 250 'Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten' te handelen.** De accountant houdt hierbij rekening met de aard en de reikwijdte van de opdracht.

11. Het kan zijn dat de accountant tijdens de uitvoering van zijn opdracht informatie verkrijgt waarvan hij van mening is dat deze moet worden vermeld in het prospectus, aangezien deze informatie volgens hem materieel is voor het doel van het prospectus of de voorgestelde transactie. **De accountant dient zijn bevindingen met het bestuur van de uitgevende entiteit te bespreken en op grond daarvan de consequenties voor zijn rapportage te bepalen.**

Rapportering

12. **De accountant dient voor elke door hem uit te brengen rapportage toereikende schriftelijke bevestigingen van het bestuur (bevestigingsbrieven) van de entiteit te verkrijgen over feiten en omstandigheden die van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent andere toereikende informatie beschikbaar is.**
13. **De accountant dient, in zijn rapportages, de relevante bepalingen in de Standaarden 700¹, 705², 706³, 710⁴, 720⁵, 800⁶, 3000⁷, 3400⁸, 4400⁹ en 5500N¹⁰ (afhankelijk van het soort opdracht) in acht te nemen.**

Toestemming tot openbaarmaking

14. Met betrekking tot historische financiële informatie, waarvoor de uitgevende entiteit reeds beschikt over:
- Gecontroleerde financiële overzichten; of
 - Gecontroleerde of beoordeelde tussentijdse financiële informatie,

¹ Standaard 700 - "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten".

² Standaard 705 - "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

³ Standaard 706 - "Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant".

⁴ Standaard 710 - "Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten".

⁵ Standaard 720 - "De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen".

⁶ Standaard 800 - "Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden".

⁷ Standaard 3000 - "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie".

⁸ Standaard 3400 - "Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie".

⁹ Standaard 4400 - "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie".

¹⁰ Standaard 5500 - "Transactiegerelateerde adviesdiensten".

die voldoen aan de geldende regels met betrekking tot het opstellen en presenteren van in een prospectus op te nemen historische financiële informatie (al dan niet door middel van verwijzing), kan de uitgevende entiteit ervoor kiezen deze financiële overzichten of financiële informatie in het prospectus op te nemen, tezamen met de reeds verstrekte accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring (verklaring) van de accountant. **De accountant dient de uitgevende entiteit schriftelijke toestemming te geven om deze verklaringen in het prospectus op te nemen.**

I ndien de beschikbare historische financiële informatie niet voldoet aan de geldende regels met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in een prospectus, dient de accountant de uitgevende entiteit te verzoeken om nieuwe historische financiële informatie op te stellen, waarbij de accountant vervolgens een accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring moet geven.

De paragrafen 17-23 bevatten nadere aanwijzingen voor dit soort situaties.

De accountant dient de uitgevende entiteit schriftelijke toestemming te geven om deze verklaringen in het prospectus op te nemen.

15. **Voordat een accountant toestemming geeft voor opname in een prospectus van zijn accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring of verwijzingen naar zijn naam dient hij:**
 - a. **De financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende verklaring te vergelijken met de overige in het prospectus opgenomen informatie en te beoordelen of hij reden heeft om aan te nemen dat de overige informatie tegenstrijdig is met de informatie waarbij de accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring is afgegeven; en verder**
 - b. **Te beoordelen of er reden is enige informatie in het prospectus als misleidend te beschouwen.**

Indien de accountant meent dat het prospectus informatie bevat die misleidend is of niet consistent is met de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende verklaring, dan dient hij toestemming tot openbaarmaking te weigeren totdat het prospectus op passende wijze is aangepast of de uitgevende instelling hem ervan heeft weten te overtuigen dat zijn bevindingen ongegrond zijn.

16. **Indien de accountant toestemming geeft voor opname van een reeds verstrekte accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring, dient hij procedures met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de periode uit te voeren in overeenstemming met paragraaf 20 van Standaard 560 voor de periode tussen de oorspronkelijke datum van zijn verklaring en de datum van het prospectus.**

Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake historische financiële informatie

17. In aanvulling op de paragrafen 5-16 worden in de paragrafen 18-23 de grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en aanwijzingen gegeven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountants en de door accountants uit te voeren controlewerkzaamheden bij het opstellen van een accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring over historische financiële overzichten in een prospectus. De doelstelling van de controlewerkzaamheden die de accountant uitvoert is om hem in staat te stellen een oordeel te formuleren of, voor de doeleinden van het prospectus, de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat en de kasstromen van de uitgevende entiteit.

Indien de uitgevende entiteit ten behoeve van het prospectus nieuwe financiële overzichten opstelt omdat een gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden niet voldoet aan de op het opstellen en presenteren van financiële overzichten van toepassing zijnde regels, dient een nieuwe accountantsverklaring te worden verstrekt.

18. Ook indien de financiële voorgeschiedenis van de uitgevende entiteit complex is, er geen gecontroleerde onderliggende financiële overzichten beschikbaar zijn en dit leidt tot opneming van nieuwe historische financiële overzichten in het prospectus, dient op basis van de Prospectusrichtlijn een accountantsverklaring te worden verstrekt. In bepaalde situaties, waaronder:
- Aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten en het omgaan met entiteiten die niet eerder geconsolideerde overzichten hebben opgesteld;
 - 'Carve-outs';
 - Overnames;
 - Nieuw opgerichte uitgevende entiteiten,

kan het opstellen van historische financiële overzichten betekenen dat deze informatie in samengestelde of geaggregeerde – in plaats van geconsolideerde – vorm wordt opgesteld om op deze wijze invulling te geven aan de vereiste dat de financiële overzichten voor de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven.

19. Een accountant die de opdracht heeft aanvaard een accountantsverklaring af te geven dient voldoende toereikende controle-informatie te verkrijgen en dient daarbij:
- a. De doelstellingen van het prospectus te begrijpen;
 - b. Vast te stellen welk stelsel van financiële verslaggeving wordt vereist door de wet- en regelgeving; en
 - c. De toepasselijkheid van de gekozen waarderingsgrondslagen binnen het stelsel van financiële verslaggeving te beoordelen,

om vast te stellen of de door de uitgevende entiteit voorgestelde historische financiële overzichten een getrouw beeld geven in het kader van de doeleinden van het prospectus.

20. **De accountant dient zich er van te overtuigen dat het bestuur van de uitgevende entiteit een analyse heeft uitgevoerd van de waarderingsgrondslagen die zijn toegepast bij het opstellen van de historische financiële overzichten.** Het is de verantwoordelijkheid van het bestuur om vast te stellen of de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor de periode die volgt op de transactie die het onderwerp van het prospectus vormt. **De accountant dient tevens na te gaan of deze grondslagen aansluiten bij het toepasselijke stelsel voor de financiële verslaggeving.**
21. **De accountant dient financiële overzichten met betrekking tot historische financiële informatie die opgesteld worden ten behoeve van het prospectus te controleren in overeenstemming met de controle- en overige standaarden die van toepassing zijn op het moment van de uitvoering van de werkzaamheden.**
22. **De door de accountant uit te voeren procedures dienen onder meer te bestaan uit:**
 - a. **Het onderzoeken van materiële correcties in eerder gepubliceerde historische financiële overzichten;**
 - b. **Het nagaan of de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht in eerder gepubliceerde historische financiële overzichten; en**
 - c. **Het vaststellen dat de informatie op de juiste wijze uit de historische financiële informatie is overgenomen, als het gaat om informatie die is ontleend aan eerder gepubliceerde financiële overzichten.**

Rapportering

23. Normaal gesproken geeft het oordeel van de accountant weer of de financiële overzichten in het kader van de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat en de kasstromen. De accountant wordt geacht een accountantsverklaring af te geven voor elke periode vallend binnen het tijdsbestek waarop de door hem gecontroleerde en/of beoordeelde financiële overzichten betrekking hebben. Alvorens een accountantsverklaring over financiële overzichten in een prospectus op te nemen zal de uitgevende partij toestemming van de accountant verkrijgen.

Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake winstprognoses

24. De paragrafen 25-65 van deze Standaard zijn gebaseerd op Standaard 3400 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie' en stellen grondslagen en essentiële werkzaamheden vast, en geven aanwijzingen aan de accountant die een opdracht heeft inzake een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus zal worden opgenomen. Deze paragrafen zijn een aanvulling op paragrafen 5-16 van deze Standaard. De Europese Prospectusrichtlijn schrijft echter een specifieke formulering van de oordeelsparagraaf in het assurancerapport voor; bijgevolg is het deel over rapportering met betrekking tot prospectieve financiële informatie (Paragraaf 27-30 van Standaard 3400) niet van toepassing.
25. In een winstprognose kan ook historische financiële informatie zijn opgenomen met betrekking tot een verstreken periode. Bijvoorbeeld, in een prognose die op 15 oktober 20XX is opgesteld aangaande de winst over het jaar eindigend op 31 december 20XX kunnen ook de resultaten voor de periode van zes maanden eindigend op 30 juni 20XX zoals opgenomen in de halfjaarlijkse rapportage van de uitgevende entiteit en de bedragen die uit de managementrapportage van het bestuur over de maanden juli en augustus zijn overgenomen.
26. Met een winstverwachting wordt bedoeld: historische financiële informatie over een financiële periode die is afgesloten, maar waarover nog geen resultaten zijn gepubliceerd.
27. De vereisten voor 'winstprognoses' zijn ook van toepassing op vergelijkbare opstellingen die bijvoorbeeld onder de titel 'winstverwachting' of 'winstraming' worden uitgebracht.

De aard van winstprognoses

28. Een winstprognose is inherent onzeker, aangezien gebeurtenissen en omstandigheden niet per se op de voorspelde manier optreden of in het geheel niet zijn voorzien of omdat het bestuur ander beleid ontwikkelt. Een winstprognose bevat toelichtingen, die de beoogde gebruikers helpen te begrijpen welke aspecten onzeker zijn.
29. Een winstprognose is gewoonlijk op veronderstellingen gebaseerd die zijn afgeleid van de verwachte effecten van toekomstige gebeurtenissen en activiteiten. Veronderstellingen vormen een essentieel element van winstprognoses. Daarom vereist de regelgeving dat de veronderstellingen die van materieel belang kunnen zijn voor het uitkomen van de prognose worden toegelicht, inclusief de veronderstellingen die verband houden met zaken waarop het bestuur invloed of controle kan uitoefenen.
30. De mate waarin een winstprognose materieel afwijkt van het werkelijke resultaat is afhankelijk van de specifieke omstandigheden die bij de winstprognose een rol spelen. De duur van de periode

waarop de prognose betrekking heeft is slechts één factor en niet noodzakelijkerwijs de belangrijkste. Bijvoorbeeld, een reeds lang bestaande onderneming kan de resultaten van het volgende jaar mogelijk met meer zekerheid voorspellen, met name als zij in een stabiele omgeving opereert, dan een nieuwe onderneming of een reeds lang bestaande onderneming die besluit nieuwe activiteiten te ontplooiën.

31. Het feit dat een winstprognose de uiteindelijke resultaten niet correct voorspelt, betekent niet dat deze winstprognose niet naar behoren was opgesteld.
32. Winstprognoses moeten relevant, betrouwbaar, begrijpelijk en vergelijkbaar zijn.

Wettelijke en andere reglementaire vereisten

33. De Prospectusrichtlijn vereist dat een accountant een rapportage volgens een voorgeschreven vorm verstrekt over alle in een prospectus opgenomen winstprognoses.

Planning en uitvoering van de opdracht

34. **De accountant dient voldoende kennis te krijgen van de winstprognose, zodat hij het risico dat deze niet op de juiste wijze is opgesteld kan identificeren en beoordelen. Zodoende is hij in staat om procedures te plannen en uit te voeren, zodat toereikende controle-informatie wordt verkregen.** Deze kennis omvat onder meer:
 - a. De achtergrond van en de omstandigheden waaronder de in het prospectus opgenomen winstprognose tot stand is gekomen;
 - b. De activiteiten van de entiteit; en
 - c. De door het bestuur gehanteerde of geplande procedures voor het opstellen van de winstprognose.
35. De accountant verkrijgt kennis van de winstprognose door overleg met het bestuur van de entiteit en door de relevante ondersteunende documentatie door te nemen. De accountant zal met name vaststellen of dit een nieuwe winstprognose is, dan wel een eerder opgestelde prognose die mogelijk geactualiseerd moet worden. In een opstartsituatie of wanneer een reeds bestaande onderneming nieuwe activiteiten ontplooit, zal het begrip van de accountant met betrekking tot de voorgenomen activiteiten beperkt zijn tot algemene kennis van de sector en begrip van de door de entiteit uitgevoerde businessanalyse.

36. Om te kunnen rapporteren over de juiste opstelling van een winstprognose zal in het algemeen begrip worden verkregen van de door de entiteit gebruikte systemen en procedures voor de financiële verslaggeving, het opstellen van de begroting en het maken van voorspellingen. De accountant overlegt met de opstellers van een winstprognose hoe deze tot stand is gekomen. Specifieke onderwerpen hierbij zijn:
- De organisatiestructuur van de entiteit en de mate waarin dochter–maatschappijen of lokale bedrijfseenheden bij de opstelling van de winstprognose zijn betrokken;
 - De vraag of de winstprognose is opgesteld volgens grondslagen zoals gebruikt voor de meest recente historische financiële overzichten in het prospectus;
 - De mate waarin de prognose historische financiële informatie bevat;
 - Het vergelijkbaar zijn van de winstprognose met nadien te publiceren historische financiële overzichten.
37. **De accountant dient, indien de entiteit regelmatig winstprognoses opstelt, te analyseren in welke mate eerdere prognoses aansloten bij de uiteindelijke resultaten en eventuele afwijkingen te analyseren.** Dit helpt bij het verkrijgen van kennis van de business van de entiteit en kan verder nuttig zijn bij het identificeren van de risicogebieden.

Materialiteit

38. **De accountant dient de materialiteit te bepalen bij het plannen van de werkzaamheden en te gebruiken bij het evalueren van zijn bevindingen voor het af te geven assurance-rapport.**
39. Een winstprognose zal onder andere geen afwijking van materieel belang mogen bevatten. In de context van het opstellen van een winstprognose worden onder andere de volgende zaken als afwijking aangemerkt:
- Veronderstellingen die niet aansluiten bij de businessanalyse;
 - Onjuiste toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - Onjuiste toepassing van een gebruikte veronderstelling;
 - Het ongecorrigeerd opnemen van historische financiële overzichten waarin eerder een afwijking is geconstateerd;
 - Het niet toelichten van een veronderstelling of een andere uitleg die voor het doorgronden van de prognose van belang is; en
 - Het zodanig presenteren van een prognose dat ze niet kan worden vergeleken met de nadien te publiceren historische financiële overzichten.

Toereikende opstelling

40. Om een conclusie te trekken of een winstprognose op de juiste wijze is opgesteld, dient de accountant informatie te verkrijgen dat de prognose geen afwijking van materieel belang bevat. Hij doet dat door:
 - a. Informatie te verkrijgen dat de winstprognose relevant, betrouwbaar, begrijpelijk en vergelijkbaar is;
 - b. Te controleren of de winstprognose accuraat is opgesteld overeenkomstig de gebruikte veronderstellingen en de door de opsteller gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - c. Te overwegen of de gebruikte veronderstellingen aansluiten bij de bedrijfsanalyse en de kennis die de accountant heeft van de bedrijfsactiviteiten; en
 - d. Te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt.

41. De accountant dient de uitgevoerde bedrijfsanalyse te beoordelen en na te gaan of deze is gebruikt bij het opstellen van de winstprognose.

42. De accountant dient de plannen, strategieën en risicoanalyses van de entiteit met de opsteller van de winstprognose te bespreken. Hij dient verder de ondersteunende documentatie te onderzoeken en vast te stellen of die documenten aansluiten bij de bedrijfsanalyse.

43. Indien de financiële informatie afhankelijk is van de plannen van het bestuur dient de accountant hieromtrent een bevestiging van het bestuur te ontvangen.

44. De accountant dient van de opstellers van de winstprognose details te ontvangen aangaande die veronderstellingen die voor de opstelling van de winstprognose van materieel belang zijn. In de meeste gevallen zullen niet alle veronderstellingen die de winstprognose ondersteunen worden toegelicht. De reden hiervoor is dat alleen die veronderstellingen die voor het begrip van de winstprognose materieel zijn op grond van de prospectusrichtlijn in het prospectus moeten worden toegelicht.

45. Er kan een breed scala aan redelijke veronderstellingen zijn waarop een winstprognose kan worden gebaseerd. Het is niet aan de accountant om te beoordelen of de keuze van redelijke veronderstellingen in die specifieke situatie juist is. **De accountant dient echter wel:**
 - a. Te overwegen of alle door het bestuur gebruikte veronderstellingen die volgens de accountant voor een goed begrip van de winstprognose noodzakelijk zijn op adequate wijze zijn toegelicht; en

- b. Te overwegen of enige door het bestuur gebruikte materiële veronderstelling onrealistisch lijkt te zijn.
46. Bij het controleren van de opstelling van de winstprognose dient de accountant te overwegen of er kasstroomoverzichten en balansen moeten worden gebruikt om te toetsen of er sprake is van omissies en inconsistenties in de winstprognose. Als er geen kasstroomoverzichten en balansen beschikbaar zijn en komen terwijl de accountant na overleg met het bestuur meent dat zulks in de gegeven omstandigheden wel noodzakelijk is, dient hij te overwegen welke gevolgen dit heeft voor de uitvoering van zijn assurance-opdracht.

Historische financiële informatie

47. Bij het evalueren van de uitgangspunten voor het opstellen van in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie dient de accountant:
- a. Te overwegen of enig onderdeel van die historische financiële informatie door een accountant is gecontroleerd of beoordeeld en, zo ja, wat de resultaten van die controle of beoordeling zijn;
 - b. Te evalueren of de niet gecontroleerde historische financiële informatie acceptabel is in het kader van de prognose;
 - c. Te evalueren hoe de historische financiële informatie in de winstprognose is opgenomen; en
 - d. Indien er wijzigingen zijn aangebracht in eerder gepubliceerde historische financiële informatie te evalueren of deze aanpassingen in de gegeven omstandigheden gerechtvaardigd zijn.
48. Indien historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant de reikwijdte van de uitgevoerde controle- of beoordelingswerkzaamheden te evalueren.
49. Om te evalueren of niet gecontroleerde of beoordeelde historische financiële informatie in de winstprognose acceptabel is, dient de accountant:
- a. Kennis te hebben van de interne controleomgeving van de entiteit die relevant is voor de historische financiële informatie;
 - b. Overleg te plegen met het bestuur van de entiteit over de toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving en over eventuele afwijkingen ten opzichte van de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de in het prospectus opgenomen historische financiële overzichten;

- c. Inlichtingen in te winnen bij het bestuur en bij eventuele andere verantwoordelijken of er wijzigingen zijn aangebracht in de systemen voor financiële verslaggeving of interne beheersing of dat er sprake is van verstoringen in de systemen en/of de interne beheersing die mogelijk gevolgen hebben voor de betrouwbaarheid van de historische financiële informatie;
 - d. Inlichtingen in te winnen met betrekking tot wijzigingen in de door de entiteit gevolgde procedures bij het opstellen van historische financiële informatie;
 - e. De juistheid van niet gecontroleerde historische financiële informatie te overwegen door deze informatie te vergelijken met gecontroleerde jaarrekeningen over dezelfde periode;
 - f. De historische financiële informatie te vergelijken met eerdere budgetten en prognoses die door de entiteit zijn opgesteld met betrekking tot de periode die door de historische financiële informatie wordt bestreken en zo inzicht te verkrijgen in oorzaken van significante verschillen; en
 - g. De in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie te verifiëren door na te gaan of ze overeenkomt met of aansluit bij de onderliggende administratieve gegevens van de entiteit.
50. Indien de accountant vaststelt dat hij via de hierboven bedoelde procedures niet voldoende informatie kan verkrijgen die bevestigt dat de financiële informatie voor het reeds verstreken deel van de prognoseperiode een redelijke basis vormt om in de winstprognose te worden opgenomen, dient hij zijn bevindingen met het bestuur van de entiteit te bespreken.
51. Het is van belang dat de accountant bij het onderzoeken van in een winstprognose opgenomen historische financiële informatie begrijpt op welke wijze zulke informatie in de prognose is opgenomen. Indien er voor prospectieve financiële informatie en historische informatie verschillende systemen en procedures worden gebruikt, bestaat er altijd een risico dat zich inconsistenties voordoen met betrekking tot de afgrenzing van die twee typen informatie en dat deze inconsistenties kunnen leiden tot fouten van materieel belang bij het opstellen van de winstprognose.

Consistente grondslagen voor (financiële) verslaggeving

52. De accountant dient de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opstellen van de winstprognose zijn gebruikt te vergelijken met de grondslagen die zijn gebruikt bij de meest recente historische financiële informatie in het prospectus en te beoordelen of deze consistent zijn en met betrekking tot de winstprognose hun toepasselijkheid hebben behouden.
53. Indien de winstprognose betrekking heeft op een opstartsituatie, dient de accountant te onderzoeken of de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn.

Presentatie van de winstprognose

54. De accountant dient te overwegen of er aanwijzingen zijn dat:
- De winstprognose op een onbegrijpelijke wijze is gepresenteerd;
 - Een materiële veronderstelling onrealistisch is;
 - Veronderstellingen of andere gegevens die voor een goed begrip van de winstprognose van belang zijn niet zijn toegelicht; of
 - De winstprognose niet kan worden vergeleken met later uit te brengen historische financiële overzichten.
55. Indien de accountant kennis heeft van één of meer van voornoemde aanwijzingen, dient hij deze zaken te onderzoeken, waaronder het bespreken met de verantwoordelijken voor de winstprognose en het overwegen of hij zijn conclusie kan afgeven.
56. Bij het evalueren van de winstprognose zal de accountant overwegen of de bestanddelen van de winstprognose op een duidelijke wijze zijn omschreven. Bijvoorbeeld, indien een winstprognose wordt gepresenteerd als één bedrag voor de winst vóór belastingen, en dit wordt bereikt door de opname van een niet terugkerende eenmalige opbrengst uit de verkoop van een vast actief, zal worden nagegaan of nadere toelichting is opgenomen teneinde de winstprognose begrijpelijk te maken.
57. Teneinde te beoordelen of toelichtingen met betrekking tot een winstprognose volstaan, zal de accountant nagaan of de mate van inherente onzekerheid waaraan de informatie onderhevig is voldoende is toegelicht.
58. Indien een winstprognose aan een sterke mate van onzekerheid onderhevig is, voeren de opstellers normaliter een gevoeligheidsanalyse uit. Deze analyse richt zich met name op de veronderstellingen waarvan men meent dat ze het meest onzeker zijn en/of de grootste afwijkingen ten aanzien van de prognose teweeg kunnen brengen. **De accountant dient deze analyse in zijn beoordeling te betrekken teneinde de toereikendheid van de toelichting vast te stellen.**
59. Teneinde vast te stellen of de prognose kan worden vergeleken met nadien uit te brengen historische financiële overzichten, beoordeelt de accountant de wijze waarop een winstprognose in het prospectus wordt gepresenteerd.
60. De keuze van presentatie en toelichtingen en de nadruk op bepaalde cijfers kunnen mede bepalend zijn voor de manier waarop de winstprognose zal worden geïnterpreteerd. De accountant beoordeelt of dit aansluit bij het doel waarvoor de prognose is opgesteld.

De schriftelijke bevestiging

61. In paragraaf 11 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd en worden aanwijzingen gegeven voor bevestigingsbrieven welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met een prospectus.

Rapportering

62. In de paragrafen 5-16 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd en worden aanwijzingen gegeven voor de rapportering welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met prospectussen. Voor opdrachten om te rapporteren aangaande winstprognoses worden hieronder aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd, en aanwijzingen gegeven
63. **Het onderzoeksrapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:**
 - a. **Het opschrift;**
 - b. **De geadresseerde;**
 - c. **De identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;**
 - d. **Een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;**
 - e. **De vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;**
 - f. **Een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;**
 - g. **Een conclusie waarin wordt vermeld dat de toekomstgerichte financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen en dat de grondslag voor de opstelling van de toekomstgerichte financiële informatie in overeenstemming is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de uitgevende entiteit;**
 - h. **Een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;**
 - i. **De datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;**
 - j. **Het adres van de accountant; en**
 - k. **De ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).**

Aanpassingen van de conclusie in het assurancerapport

64. Op grond van de Prospectusrichtlijn dienen conclusies positief en zonder bedenkingen te worden geformuleerd. Zie ook paragraaf 9.

Toestemming

65. De accountant dient te overwegen of de winstprognose past in het beeld van het prospectus alvorens hij zijn toestemming geeft om zijn rapportage met betrekking tot de winstprognose in het prospectus op te nemen.

Werkzaamheden met betrekking tot pro forma financiële informatie

66. In aanvulling op de paragrafen 5-16 worden in de paragrafen 67-98 de grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en aanwijzingen gegeven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountants en de door accountants uit te voeren assurancewerkzaamheden inzake pro forma financiële informatie.

De aard van pro forma financiële informatie

67. In het kader van deze Standaard wordt onder 'pro forma financiële informatie' verstaan financiële overzichten met betrekking tot het nettovermogen (balans) en resultaat waaruit blijkt hoe een transactie eerder openbaar gemaakte financiële informatie had kunnen beïnvloeden, vergezeld van toelichtingen. De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat pro forma financiële informatie vergezeld moet gaan van een introductie waarin de transactie, de betrokken bedrijven of entiteiten, de periode waarop de transactie betrekking heeft, het doel dat ermee beoogd wordt en de beperkingen waaraan ze onderhevig zijn worden uiteengezet.

Wettelijke en andere reglementaire vereisten

68. De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat alle pro forma financiële informatie die wordt opgenomen in een prospectus wordt vergezeld van een assurancerapport van de accountant en beschrijft de formulering van de conclusie.

Planning en uitvoering van de opdracht

69. De accountant dient voldoende kennis te krijgen van de pro forma financiële informatie, zodat hij het risico dat deze niet op de juiste wijze is opgesteld kan identificeren en beoordelen, en zodat hij in staat is om procedures te plannen en uit te voeren zodat toereikende controle-informatie wordt verkregen.

Deze kennis omvat onder meer:

- a. De aard van de transactie zoals ondernomen door de uitgevende entiteit;
 - b. De aard van de activiteiten van de entiteit; en
 - c. De procedures die het bestuur toepast of wil toepassen bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.
70. De accountant verkrijgt kennis over de transactie waarvoor de pro forma financiële informatie wordt opgesteld door besprekingen met het bestuur van de uitgevende entiteit en het doornemen van relevante ondersteunende documentatie.
71. De accountant overweegt onder andere de beschikbaarheid van informatie die als onderbouwing dient voor de voorgestelde pro forma aanpassingen.

Materialiteit

72. **De accountant dient bij het plannen van zijn werkzaamheden en bij het beoordelen van de effecten van zijn bevindingen op het af te geven assurancerapport het materieel belang te overwegen.**
73. Voorbeelden van afwijkingen in het kader van het opstellen van pro forma financiële informatie zijn:
- Gebruik van een ongeëigende bron voor niet aangepaste financiële informatie;
 - Het op een onjuiste wijze ontlenen van niet aangepaste financiële informatie aan een geëigende bron;
 - Met betrekking tot pro forma aanpassingen, het onjuist hanteren van grondslagen voor financiële verslaggeving of het niet toepassen van de grondslagen voor financiële verslaggeving zoals die voor de laatste financiële overzichten zijn toegepast of bij de volgende financiële overzichten zullen worden toegepast:
 - Het achterwege laten van pro forma aanpassingen die door de Prospectusrichtlijn zijn vereist;
 - Het maken van een aanpassing op een wijze die niet voldoet aan de voorschriften van de Prospectusrichtlijn;
 - Een reken- of administratieve fout;
 - Ontoereikende toelichtingen.

74. De accountant dient toereikende informatie te verkrijgen dat bij het opstellen van de pro forma financiële informatie geen materiële afwijking is ontstaan door het:
- Controleren of de niet-aangepaste financiële informatie¹¹ van de uitgevende entiteit op de juiste wijze is ontleend aan een bron die voor het doel geëigend en in overeenstemming is met de Prospectusrichtlijn;
 - Verkrijgen van informatie teneinde vast te stellen dat de pro forma aanpassingen juist en volledig zijn, gelet op het doel waarvoor de pro forma financiële informatie is opgesteld;
 - Controleren of de in de pro forma financiële informatie uitgevoerde berekeningen rekenkundig correct zijn;
 - Vaststellen of consistente grondslagen voor financiële verslaggeving zijn gehanteerd; en
 - Evaluëren van het beeld van de pro forma financiële informatie.
75. De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat uitsluitend pro forma financiële informatie mag worden gepubliceerd met betrekking tot:
- De lopende verslagperiode;
 - De meest recente afgesloten verslagperiode; en
 - De meest recente tussentijdse periode waarvoor relevante niet-aangepaste informatie is of zal worden gepubliceerd, of in hetzelfde prospectus wordt gepubliceerd.

De accountant dient vast te stellen dat de pro forma financiële informatie aan deze vereisten voldoet.

Niet-aangepaste historische financiële informatie van de uitgevende entiteit

76. **De accountant dient te beoordelen of de bron van de historische financiële informatie (bijvoorbeeld de jaarrekening van de uitgevende entiteit) geschikt is en of deze bron duidelijk wordt aangegeven.**
77. Indien de historische financiële informatie van de uitgevende entiteit niet gecontroleerd of beoordeeld is, evalueert de accountant of de niet gecontroleerde of beoordeelde historische financiële informatie acceptabel is in het kader van de pro forma financiële informatie.
78. **De accountant dient vast te stellen dat de historische financiële informatie op de juiste wijze aan de betrokken bron is ontleend.**

¹¹ Niet-aangepaste financiële informatie betreft veelal historische financiële informatie van de uitgevende instelling.

Pro forma aanpassingen

79. De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat pro forma aanpassingen:
- Duidelijk worden aangegeven en toegelicht;
 - Rechtstreeks aan de transactie toe te schrijven zijn; en
 - Met feiten kunnen worden gestaafd
80. Daarnaast is voorgeschreven dat met betrekking tot de pro forma aanpassingen in de pro forma winst- en verliesrekening, duidelijk worden aangegeven welke vermoedelijk een blijvende invloed op de uitgevende entiteit zullen hebben en welke niet.
81. **De accountant dient na te gaan welke stappen het bestuur heeft ondernomen om de relevante pro forma aanpassingen te identificeren.**
82. **Indien de accountant naar aanleiding van ingewonnen inlichtingen kennis krijgt van een aanpassing die in zijn ogen gemaakt moet worden om te voldoen aan de doelstelling van de pro forma financiële informatie, dan dient hij dit met het bestuur van de uitgevende entiteit te bespreken.**
83. **De accountant dient te beoordelen of de pro forma aanpassingen rechtstreeks kunnen worden toegeschreven aan de transactie waarvan de consequenties door de pro forma financiële informatie worden toegelicht – en dus vast te stellen dat zij een integraal onderdeel van de transactie zijn.** Indien een mogelijke aanpassing niet rechtstreeks kan worden toegeschreven aan de in het prospectus beschreven transactie of transacties, mag de desbetreffende aanpassing niet worden doorgevoerd. Dit is bijvoorbeeld het geval als pro forma aanpassingen verband houden met de transactie in kwestie, maar daarbij afhankelijk zijn van acties die pas zullen worden ondernomen nadat de transactie is gerealiseerd en dus niet rechtstreeks aan die transactie kunnen worden toegeschreven.
- Het is toelaatbaar om bij de pro forma financiële informatie toe te lichten wat de gevolgen zijn van niet direct aan de transactie of transacties toe te rekenen pro forma aanpassingen.
84. **De accountant dient na te gaan of de pro forma aanpassingen duidelijk zijn aangegeven en toegelicht, en voorts – als het gaat om de pro forma winst- en verliesrekening – of duidelijk is aangegeven of het opbrengsten of kosten betreft die naar verwachting blijvende gevolgen voor de uitgevende entiteit zullen hebben of niet.**

85. **De accountant dient toereikende informatie te verkrijgen ter onderbouwing van iedere aanpassing.** Bronnen voor deze informatie zijn bijvoorbeeld gepubliceerde financiële overzichten, andere financiële informatie of waarderingen die elders in het prospectus zijn toegelicht, koop- en verkoopovereenkomsten, andere overeenkomsten die met de transactie verband houden en informatie van andere accountants.

Niet opgenomen pro forma aanpassingen

86. **Indien pro forma aanpassingen niet zijn opgenomen omdat ze bijvoorbeeld niet door feitelijke gegevens kunnen worden gestaafd, dient de accountant te onderzoeken of dit ertoe leidt dat de pro forma financiële informatie misleidend is.** In zulke gevallen beoordeelt de accountant of vermelding in de toelichting bij de pro forma financiële informatie van het feit dat een dergelijke aanpassing niet is doorgevoerd volstaat, gelet op het algemene doel van de pro forma financiële informatie.

Controleren van de berekeningen

87. **De accountant dient te controleren of de berekeningen van de pro forma financiële informatie correct zijn uitgevoerd.**

Consistente grondslagen voor financiële verslaggeving

88. Op grond van de Prospectusrichtlijn is het de verantwoordelijkheid van het bestuur van de uitgevende entiteit om de pro forma financiële informatie op te stellen op een wijze die aansluit bij de grondslagen voor financiële verslaggeving zoals die bij de laatste financiële overzichten van de uitgevende entiteit zijn gebruikt dan wel de grondslagen die in de eerstvolgende historische financiële overzichten zullen worden gebruikt.
89. **De accountant dient na te gaan of de pro forma financiële informatie aansluit bij de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de laatste financiële overzichten gebruikt zijn, dan wel de grondslagen die in de eerstvolgende historische financiële overzichten zullen worden gebruikt.**

Presentatie van de pro forma financiële informatie

90. **De accountant dient na te gaan of hij kennis heeft van zaken die er toe leiden dat hij concludeert dat de pro forma financiële informatie niet begrijpelijk dan wel misleidend is.** Indien de accountant van zulke zaken kennis heeft gekregen, dient hij zijn conclusies met het bestuur van de entiteit te bespreken.

91. De accountant dient de pro forma financiële informatie te lezen om vast te stellen of:
- a. Overeenkomstig de voorschriften van de Prospectusrichtlijn de pro forma financiële informatie:
 - Een beschrijving bevat van de transactie;
 - Een beschrijving bevat van de betrokken (onderdelen van) entiteiten
 - Een beschrijving bevat van de periode waarop de informatie betrekking heeft;
 - Een beschrijving bevat van het doel waarvoor de informatie is opgesteld;
 - Aangeeft dat deze informatie louter voor illustratieve doeleinden is opgesteld; en
 - Aangeeft dat ze een hypothetische situatie beschrijft en dus geen beeld geeft van de werkelijke resultaten en financiële positie van de onderneming;
 - b. De pro forma financiële informatie overeenkomstig het in de Prospectusrichtlijn opgenomen standaardformaat in kolommen is gepresenteerd, met naast elkaar de historische niet-aangepaste informatie, de pro forma aanpassingen en de daaruit voortvloeiende pro forma financiële informatie in de laatste kolom; en
 - c. De toelichtingen bij de pro forma financiële informatie aangaande niet-opgenomen pro forma aanpassingen aan de eisen voldoen (Zie: paragraaf 84 en 85).

De schriftelijke bevestiging

92. In paragraaf 11 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd, en worden aanwijzingen gegeven voor bevestigingsbrieven; welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met een prospectus.

Rapportering

93. In de paragrafen 5-16 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd, en worden aanwijzingen gegeven voor de rapportering; welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met prospectussen. Voor opdrachten om te rapporteren aangaande pro forma financiële informatie worden hieronder aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd, en aanwijzingen gegeven.

94. Het assurance-rapport inzake een onderzoek van pro forma financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:
- a. Het opschrift;
 - b. De geadresseerde;
 - c. De identificatie van de pro forma financiële informatie;
 - d. Een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van pro forma financiële informatie;
 - e. De vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de pro forma financiële informatie;
 - f. Een vermelding van het doel van de pro forma financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;
 - g. Een conclusie waarin wordt vermeld dat de pro forma financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen en dat deze grondslagen in overeenstemming zijn met de door de uitgevende instelling gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - h. Een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent het hypothetische karakter van de pro forma financiële informatie;
 - i. De datum van het assurance-rapport, welke de datum van het voltooiën van de werkzaamheden dient te zijn;
 - j. Het adres van de accountant; en
 - k. De ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).
95. Bij het geven van de overeenkomstig de Prospectusrichtlijn vereiste conclusie verstrekt de accountant geen conclusie met betrekking tot de betrouwbaarheid van de broninformatie waarop de pro forma financiële informatie is gebaseerd. In het bijzonder verschaft de accountant geen herbevestiging of update van een oordeel dat hij in een andere hoedanigheid met betrekking tot die broninformatie heeft gegeven.
96. Het prospectus waarin de rapportage van de accountant is opgenomen kan ook in andere landen beschikbaar gesteld worden, zoals – bijvoorbeeld – de Verenigde Staten, die hun eigen normen hebben voor de rapportering inzake pro forma financiële informatie. In zulke omstandigheden kan de accountant overwegen in zijn rapportage een vermelding op te nemen dat een rapport opgesteld in overeenstemming met deze Standaard niet mag worden gelezen alsof het overeenkomstig de normen van dat andere land is opgesteld.

Aanpassingen in de formulering van de oordeelsparagraaf in de rapportage

97. Op grond van de Prospectusrichtlijn dient de accountant zijn conclusies positief en zonder bedingen te formuleren. Zie ook paragraaf 9.

Toestemming

98. De accountant dient te overwegen of de pro forma financiële informatie past in het beeld van het prospectus alvorens hij zijn toestemming geeft om zijn rapportage met betrekking tot de pro forma financiële informatie in het prospectus op te nemen.

Werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie inzake comfort letters

99. In aanvulling op de paragrafen 5-16 worden in de paragrafen 100-128 van deze Standaard grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en aanwijzingen gegeven voor accountants die een rapportage voor een specifieke gebruikersgroep moeten afgeven door middel van een 'comfort letter'.
Voor de uitvoering van deze opdrachten wordt daarnaast verwezen naar Standaard 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'.
100. De uitgevende entiteit kan op verzoek van de begeleidende bank, ten behoeve van de tenuitvoerlegging van zijn onderzoeksverplichtingen de accountant verzoeken voor hem bepaalde activiteiten te verrichten en zijn bevindingen te rapporteren (in de vorm van wat doorgaans een comfort letter genoemd wordt).
De paragrafen 101-128 van deze Standaard stellen grondslagen en essentiële werkzaamheden vast, en geven aanwijzingen voor het uitbrengen van comfort letters in verband met in een prospectus opgenomen financiële overzichten.

Opdrachtvoorwaarden

101. De opdrachtbevestiging wordt aan de uitgevende entiteit geadresseerd. Ook de begeleidende bank kan als geadresseerde worden opgenomen.
102. De accountant stuurt de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank normaliter een conceptopdrachtbevestiging en een concept-comfort letter. Deze conceptopdrachtbevestiging wordt in definitieve vorm uitgebracht na overleg met de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank.

Uitvoering van de opdracht tot het opstellen van een 'comfort letter'

Documenteren van procedures voor 'comfort letters'

103. Alleen de begeleidende bank kan bepalen welke werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan. De begeleidende bank ontvangt meestal een standaardmodel voor een comfort letter op basis waarvan een specifieke versie kan worden ontwikkeld. **De accountant dient met de uitgevende entiteiten en de begeleidende bank overeenstemming te bereiken over de procedures die in verband met de comfort letter dienen te worden gevolgd.**
104. **Indien de opdrachtbevestiging niet door de begeleidende bank wordt ondertekend, dient het dossier van de accountant een memorandum te bevatten over de discussie die de uitgevende entiteit en de begeleidende bank hebben gevoerd over de procedures die de accountant wordt geacht uit te voeren.**
105. **De werkdocumenten ter onderbouwing van de bevindingen in de comfort letter dienen zodanig te worden opgesteld dat ze aantonen dat invulling is gegeven aan hetgeen is overeengekomen en een basis vormen voor datgene wat wordt gerapporteerd.** Een kopie van de concept-comfort letter kan als werkprogramma worden gebruikt, waarbij de accountant afdrukt welke werkzaamheden afdoende zijn uitgevoerd.
106. **De werkzaamheden die de accountant geacht wordt uit te voeren dienen duidelijk te worden omschreven in de comfort letter (zowel in de conceptversie als in de uiteindelijke versie), zodat er geen misverstand kan bestaan over de basis waarop de accountant zijn bevindingen rapporteert, en zodat de begeleidende bank kan nagaan of de uit te voeren werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan.**

Werkzaamheden

107. De begeleidende bank kan een beperkte mate van zekerheid verlangen met betrekking tot wijzigingen in gespecificeerde posten opgenomen in de balans en/of resultatenrekening. Indien een controle of beoordelingsopdracht ten aanzien van een financieel overzicht is uitgevoerd die niet verder teruggaat dan tot een datum die 135 dagen verwijderd ligt van de datum van de comfort letter, mag een accountant deze beperkte mate van zekerheid verstrekken in zijn comfort letter. Mocht in het kader van de gevraagde beperkte mate van zekerheid de accountant overgaan tot het beoordelen van een financieel overzicht waarvan de datum niet verder dan 135 dagen verwijderd ligt van de datum van de comfort letter, dan kan volstaan worden met het uitvoeren van de werkzaamheden in overeenstemming met de paragrafen 12-35 van Standaard 2410¹². Uiteraard verstrekt de accountant de gevraagde beperkte mate van zekerheid alleen dan als hij geen aanwijzingen heeft dat zich wijzigingen in het gespecificeerde item in de genoemde 135 dagen hebben voorgedaan.

¹² Standaard 2410 - Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit

108. Als onderdeel van de opdrachtbevestiging wordt ten behoeve van de comfort letter een datum bepaald tot waar de accountant de gevraagde procedures uitvoert. Die datum zal veelal vlak voor de datum van het prospectus liggen (meestal drie tot vijf werkdagen daarvoor).
109. **De accountant dient van het bestuur een bevestigingsbrief te krijgen met dezelfde datum als de comfort letter. De accountant dient ook een aanvullende bevestigingsbrief te verkrijgen voor een aanvullende comfort letter.**

Voorbeeld van procedures

110. De procedures die de accountant toepast in verband met comfort letters zijn beperkt tot die zaken waarvoor zijn deskundigheid als accountant relevant is.
111. **De accountant dient in zijn comfort letter uitsluitend te rapporteren over informatie die ontleend is aan de administratie en die onderworpen is aan de interne beheersing van de klant voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie. De accountant dient bovendien kennis te hebben van het systeem voor interne beheersing voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie.**
112. In het algemeen beperkt de accountant zich tot het rapporteren van feitelijke bevindingen. De accountant mag op grond van paragraaf 111 alleen op de volgende typen informatie procedures uitvoeren en rapporteren:
- Bedragen (in een bepaalde munteenheid) of van bedragen (in een bepaalde munteenheid) afgeleide percentages, waarbij de bedragen of percentages verkregen zijn uit de administratie die onderworpen is aan interne beheersingsmaatregelen relevant voor de financiële verslaggeving.
 - Informatie die rechtstreeks uit de administratie afgeleid is, hetzij via analyse, hetzij door berekening.
 - Kwantitatieve informatie die uit de administratie is verkregen, voor zover die informatie onderworpen is aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen als de bedragen (in een bepaalde munteenheid) zelf.
113. De accountant kan niet volstaan met het eenvoudigweg vergelijken van specifieke items in een prospectus met bijvoorbeeld opstellingen, analyses en schema's die door de uitgevende entiteit zijn opgesteld. **De accountant dient de specifieke items in de opstellingen, analyses en schema's te vergelijken met de onderliggende administratie van de uitgevende entiteit.**

114. **De accountant dient met betrekking tot comfort letters geen procedures uit te voeren of bevindingen te rapporteren die verband houden met subjectieve aangelegenheden.**
115. Termen zonder vastomlijnde betekenis (bijvoorbeeld 'algemene beoordeling', 'beperkte beoordeling', 'afstemmen', 'checken', 'test', 'overeengekomen' of 'herberekend') worden bij de beschrijving van de werkzaamheden normaliter niet gebruikt, tenzij de procedures bedoeld onder deze noemers in de comfort letter beschreven staan. Indien een comfort letter geen precieze definitie bevat van de term 'materieel' (bijvoorbeeld: 'plus of min 5%' of 'een toe- of afname van meer dan EUR 1.000'), dan zal de accountant normaliter hierover niet rapporteren.
116. Zonder vastomlijnde (financieel economische) definitie van wat bedoeld wordt met bijvoorbeeld een 'ongunstige ontwikkeling', verstrekt de accountant geen zekerheid met betrekking tot de afwezigheid van deze 'ongunstige ontwikkeling'.
117. **De accountant dient in comfort letters geen bevindingen te rapporteren over zaken waarbij zijn deskundigheid niet relevant is.** Accountants rapporteren daarom bijvoorbeeld niet over wie aandelen houdt (waaronder inbegrepen economische eigendom), de oppervlakte van de faciliteiten of de gehuurde ruimte, het aantal werknemers en de aantallen werknemers per klasse (behalve als het gaat om specifieke salarisperioden en specifieke salarisrekeningen), backloginformatie of activa van derden onder beheer.

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters

118. Een comfort letter bestaat uit een inleiding, een sectie met daarin een verwijzing naar de controle en beoordelingswerkzaamheden, een sectie over de werkzaamheden die voor de begeleidende bank zijn uitgevoerd en de resultaten daarvan, en een sectie met betrekking tot de beperkingen in het gebruik van de comfort letter.
119. De comfort letter wordt gewoonlijk gedateerd op of kort voor de datum van het prospectus. **In de comfort letter dient te worden vermeld dat de beschreven procedures op de sluitingsdatum zijn beëindigd en dat de daaropvolgende periode tot de dagtekening van de brief niet wordt bestreken door die werkzaamheden.**
120. Soms wordt om een aanvullende comfort letter verzocht (een zogenaamde 'bring-down letter') die op of kort voor de sluitingsdatum (de datum waarop de uitgevende entiteit of de verkoper de waardepapieren aan de leden van de begeleidende bank overhandigt in ruil voor de prijs van het aanbod) moet worden gedateerd. **De accountant dient de uitgevoerde werkzaamheden dan voort te zetten tot de sluitingsdatum.** Een dergelijke aanvullende comfort letter heeft uitsluitend betrekking op de meest recentelijk aangepaste informatie in het prospectus.

121. De accountant adresseert de comfort letter gewoonlijk aan de klant en de begeleidende bank of, indien er meer dan één begeleidende bank is, aan de vertegenwoordiger van de begeleidende bank (de 'lead manager').
122. **Ter verkrijging van een basis voor zijn bevindingen in de comfort letter dient de accountant in de inleiding van die comfort letter te verwijzen naar zijn accountantsverklaring met betrekking tot de financiële overzichten en de daarmee verband houdende toelichtingen zoals die in het prospectus zijn opgenomen. De accountant dient zijn accountantsverklaring(en) niet te herhalen in de comfort letter.**
123. **Indien een accountantsverklaring afwijkt van de standaardverklaring (bijvoorbeeld een verklaring met beperking of als er een toelichtende paragraaf is opgenomen), dient de accountant dat te vermelden in de inleiding van de comfort letter en uit te leggen wat de aard van de aanpassing inhoudt.**
124. **Indien een accountantsverklaring afwijkt van de ongekwalificeerde verklaring en in de comfort letter beperkte mate van zekerheid moet worden verschaft met betrekking tot niet gecontroleerde tussentijdse financiële informatie waarnaar in het prospectus verwezen wordt, dient de accountant na te gaan welke gevolgen de aanpassing (bijvoorbeeld de verklaring met beperking of de toelichtende paragraaf) heeft voor de te verstrekken beperkte mate van zekerheid en andere in de brief vermelde procedures.**
125. De paragraaf met de titel 'Gecontroleerde/beoordeelde financiële informatie' bevat een samenvatting van alle controle- en beoordelingswerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie die in het prospectus is opgenomen. Het kan hierbij onder andere gaan om controles op de financiële overzichten van de laatste drie boekjaren, een vergelijkende samenvatting van de verkorte balans en winst- en verliesrekening, tussentijdse cijfers, geaggregeerde pro formacijfers, winstprognoses, etc. Er wordt verder vermeld op welke datum de accountant zijn werkzaamheden heeft afgesloten (sluitingsdatum). Op die wijze kan de begeleidende bank nagaan welke in het prospectus opgenomen informatie door de accountant is gecontroleerd. Ten slotte wordt de strekking van de verklaring uiteengezet. **Indien de verklaring geen goedkeurende verklaring is en/of een vrijwillig- dan wel verplicht toelichtende paragraaf (emphasis of matter / other matter) bevat, dient de accountant de strekking ervan toe te lichten, met inbegrip van de tekst van de bevindingenparagraaf of de vrijwillig- dan wel verplicht toelichtende paragraaf. Hij dient verder te overwegen een meer gedetailleerde uitleg te geven.**
126. **De accountant dient in de sectie 'Overeengekomen specifieke werkzaamheden' een omschrijving te geven van de overeengekomen specifieke werkzaamheden die hij voor de begeleidende bank heeft uitgevoerd, alsook van de bevindingen van die werkzaamheden. Deze bevat ook de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en de beperkingen van het uitgevoerde werk. In**

aanvulling hierop dient de accountant aan te geven dat het aan de begeleidende bank is om de reikwijdte van de werkzaamheden te bepalen.

De activiteiten die de begeleidende bank de accountant vraagt uit te voeren zijn wat hun reikwijdte betreft beperkter dan de activiteiten die de begeleidende bank wordt geacht uit te voeren in de context van zijn onderzoeksplicht. De werkzaamheden kunnen ruwweg in twee groepen worden onderverdeeld en hebben te maken met ofwel aspecten die verband houden met gebeurtenissen ná de einddatum van de periode (datum van de balans) ofwel overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot de andere financiële informatie zoals die in het prospectus is opgenomen.

127. Comfort letters bevatten gewoonlijk een passage aangaande de onafhankelijkheid van de accountants.
128. Het is van belang dat de doelstelling en het bedoelde gebruik van een comfort letter goed worden begrepen. Een comfort letter heeft uitsluitend betekenis binnen de context van het onderzoek en de verificatieprocedures die de begeleidende bank (moet) uitvoeren, of laten uitvoeren, met betrekking tot de inhoud van het prospectus om in enigerlei vorm verweer te kunnen voeren bij mogelijke claims of procedures die op basis van de inhoud van het prospectus kunnen ontstaan. In de sectie 'Distributie van deze brief' geeft de accountant toestemming om de comfort letter voor dit doel te gebruiken en geeft hij tevens de beperkingen hierbij aan.

Werkzaamheden met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal

129. In aanvulling op de paragrafen 5-16, worden in paragrafen 130-134 van deze Standaard grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en geven aanwijzingen voor het uitvoeren van en rapporteren over opdrachten met betrekking tot het van de zijde van de entiteit op te nemen werkkapitaal-overzicht. In dit overzicht geeft de entiteit aan dat het werkkapitaal naar haar oordeel toereikend is om aan haar huidige behoeften te voldoen of – indien dat niet het geval is – geeft zij aan hoe zij in het benodigde extra werkkapitaal denkt te voorzien (doorgaans 'verklaring betreffende het werkkapitaal' genoemd). De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat in sommige gevallen in het prospectus een verklaring van de entiteit betreffende het werkkapitaal wordt opgenomen. Met werkkapitaal wordt bedoeld: het vermogen van de uitgevende entiteit om te beschikken over kasgeld en andere liquide middelen teneinde aan haar schulden te voldoen zodra deze betaalbaar worden. Voor de uitvoering van deze opdrachten wordt daarnaast verwezen naar Standaard 4400 "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie" en Standaard 5500 "Transactiegerelateerde adviesdiensten".

De opdrachtvoorwaarden teneinde rapportage uit te brengen over een verklaring betreffende het werkkapitaaloverzicht

130. **De opdrachtbevestiging dient aan de uitgevende entiteit te worden geadresseerd.** Ook de leden van de begeleidende bank of de betrokken bank(en) (hieronder tezamen 'leden van de begeleidende bank' genoemd) kunnen als geadresseerden worden opgenomen.
131. De bepalingen voor deze opdrachtbevestiging kunnen afwijken van die welke worden gebruikt in de opdrachtbevestiging voor comfort letters.
132. **Voordat de accountant de opdracht aanvaardt, dient hij zich ervan te vergewissen dat de uitgevende entiteit bekend is met de uitgangspunten zoals die gelden voor het uitwerken van werkkapitaaloverzichten.**

Uitvoering van een opdracht om rapportage uit te brengen bij een werkkapitaaloverzicht

Aanwijzingen voor te volgen werkzaamheden

133. Hieronder staan procedures beschreven waar vaak om wordt verzocht.

Een analyse van en commentaar op:

- a. De projecties met betrekking tot het werkkapitaal;
- b. De veronderstellingen waarop het bestuur die projecties baseert;
- c. Een beschrijving van de methoden en procedures die het bestuur heeft toegepast bij opstellen van die projecties (op basis van navraag bij het bestuur);
- d. Belangrijke karakteristieken en trends (geconsolideerd en per regio/land) die zich op bepaalde vlakken kunnen voordoen en die in de analyse betrokken moeten worden;
- e. De bank en andere beschikbare faciliteiten, en de aan deze faciliteiten gestelde voorwaarden;
- f. De gevoeligheid van de werkkapitaalprojecties voor de onderliggende aannames en schattingen;
- g. De risicofactoren die bij deze werkkapitaalprojecties meespelen;
- h. De geprojecteerde resultaten en balansrekeningen voor de relevante periode, met bijzondere aandacht voor kennelijke inbreuken op overeenkomsten met de nieuwe, voorgestelde of bestaande bankfaciliteiten van de Groep. Ook wordt bekeken hoe de aanwending van de cashmiddelen zich verhoudt tot de beschikbare faciliteiten;
- i. De 'track record' van de entiteit als het gaat om verwachtingen met betrekking tot werkkapitaal.

Rapportering naar aanleiding van verklaringen inzake het werkkapitaal

134. Voor grondslagen en essentiële werkzaamheden voor rapportering wordt verwezen naar Standaard 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' en/of Standaard 5500N 'Transactiegerelateerde adviesdiensten'.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	4 - 6
<i>Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	7 - 8
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	9 - 12
<i>Planning</i>	13
<i>Documentatie</i>	14
<i>Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing</i>	15 - 16
<i>Rapportering</i>	17 - 18
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, en omtrent de vorm en inhoud van het rapport dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht uitbrengt.
2. Deze Standaard is van toepassing op opdrachten aangaande financiële informatie. Deze Standaard kan echter eveneens nuttige aanwijzingen geven voor onderzoeken met betrekking tot niet-financiële informatie, vooropgesteld dat de accountant voldoende kennis bezit van het onderhavige object en er redelijke normen bestaan waarop de bevindingen kunnen worden gebaseerd. Aanwijzingen die in andere standaarden zijn opgenomen kunnen voor de accountant bij het toepassen van deze Standaard van dienst zijn.
3. Een opdracht tot het verrichten van specifieke werkzaamheden omvat veelal het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële gegevens (bijvoorbeeld crediteuren, debiteuren, aankopen bij verbonden partijen en de verkopen en resultaten van een onderdeel van de entiteit), een deel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de balans) of zelfs een volledige set van financiële overzichten.

Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

4. Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen.
5. Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden.
6. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

7. **De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC.** De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
- integriteit;
 - objectiviteit;
 - deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - geheimhouding; en
 - professioneel gedrag.

Onafhankelijkheid is voor overeengekomen specifieke opdrachten geen vereiste, hoewel de voorwaarden voor de doelstelling van een opdracht als ook nationale voorschriften als eis kunnen stellen dat de accountant voldoet aan de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de VGC zijn opgenomen. Ingeval de accountant niet onafhankelijk is wordt dit feit in het Rapport van feitelijke bevindingen opgenomen.

8. **De accountant dient de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht uit te voeren.**

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

9. **De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.** De onderwerpen die onder meer aan de orde komen zijn:
- De aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de werkzaamheden niet worden uitgevoerd in het kader van een controle- of een beoordelingsopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt.
 - De omschreven doelstelling van de opdracht.
 - De aanduiding van de financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd zullen worden.
 - De aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren specifieke werkzaamheden.
 - De te verwachten vorm van het rapport van feitelijke bevindingen.
 - Beperkingen in de verspreiding van het rapport met de feitelijke bevindingen. Indien een dergelijke beperking in strijd is met wettelijke voorschriften accepteert de accountant de opdracht niet.

10. Onder bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld als de te verrichten werkzaamheden zijn vastgesteld door een regelgevende instantie, vertegenwoordigers uit de bedrijfstak en vertegenwoordigers van het accountantsberoep, zal de accountant niet in de gelegenheid zijn om de werkzaamheden met alle partijen die het rapport zullen ontvangen te bespreken. In dergelijke situaties kan de accountant overwegen om bijvoorbeeld de uit te voeren werkzaamheden te bespreken met de meest aangewezen vertegenwoordigers van de betrokken partijen, of de van belang zijnde correspondentie van betrokken partijen te beoordelen of deze partijen een ontwerp toe te zenden van het soort rapport dat uitgebracht zal worden.
11. Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door middel van de opdrachtbevestiging wordt de acceptatie van de opdracht door de accountant bevestigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.
12. De onderwerpen die onder meer in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:
 - Een opsomming van de uit te voeren werkzaamheden zoals die tussen partijen zijn overeengekomen.
 - Een bepaling dat de verspreiding van het rapport van feitelijke bevindingen beperkt is tot de belanghebbenden met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen.

Daarnaast kan de accountant overwegen om een ontwerp van een rapport met feitelijke bevindingen aan de opdrachtbevestiging bij te voegen.

Planning

13. **De accountant dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.**

Documentatie

14. **De accountant dient datgene vast te leggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht.**

Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing

15. **De accountant dient de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen te gebruiken.**

16. De werkzaamheden die in een opdracht van specifieke overeengekomen werkzaamheden worden toegepast kunnen bestaan uit:
- Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyse.
 - Het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen.
 - Waarnemingen ter plaatse.
 - Verificatiewerkzaamheden.
 - Het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Rapportering

17. Het rapport omtrent overeengekomen specifieke werkzaamheden moet voldoende gedetailleerd een beschrijving van het doel en van de overeengekomen werkzaamheden geven, teneinde de lezer in staat te stellen de aard en de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden te begrijpen.
18. **Het rapport van feitelijke bevindingen dient te bevatten:**
- a. opschrift;
 - b. geadresseerde (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de accountant heeft aangetrokken om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren);
 - c. identificatie van de specifieke financiële of niet-financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden toegepast zijn;
 - d. de vermelding dat de met de ontvanger overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
 - e. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
 - f. indien van toepassing, de vermelding dat de accountant niet onafhankelijk van de entiteit is;
 - g. de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
 - h. de beschrijving van de uitgevoerde specifieke werkzaamheden;
 - i. de beschrijving van de feitelijke bevindingen van de accountant waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;
 - j. de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
 - k. de vermelding dat indien de accountant aanvullende werkzaamheden, een controle- of een beoordelingsopdracht zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;
 - l. de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;

- m. de mededeling (indien van toepassing) dat het rapport alleen betrekking heeft op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie en dat het onderhavige financiële overzicht van de entiteit als geheel niet onder de reikwijdte van het rapport valt;
- n. datum van het rapport;
- o. adres van de accountant; en
- p. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).

Specifieke aspecten publieke sector

1. De verspreiding van het rapport in het kader van een opdracht binnen de publieke sector kan niet alleen beperkt zijn tot die partijen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen, maar kan ook, onder andere op grond van de Wet Openbaarheid van Bestuur, beschikbaar moeten zijn voor een bredere kring van entiteiten of een breder publiek (bijvoorbeeld een parlementair onderzoek naar een specifieke entiteit binnen de publieke sector of departement).
2. Eveneens wordt opgemerkt dat de inhoud van mandaten binnen de publieke sector in zeer belangrijke mate kan variëren en derhalve voorzichtigheid in acht moet worden genomen bij het vaststellen of er sprake is van opdrachten, die daadwerkelijk "overeengekomen specifieke werkzaamheden" betreffen of van opdrachten waarvan verwacht wordt dat zij als een controle van financiële informatie worden uitgevoerd, zoals een onderzoek naar doelmatigheid.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Doel van een samenstellingsopdracht</i>	4
<i>Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht</i>	5 - 6
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	7 - 8
<i>Planning</i>	9
<i>Documentatie</i>	10
<i>Uit te voeren werkzaamheden</i>	11 - 16A
<i>Verantwoordelijkheid van de leiding</i>	17
<i>Rapportering</i>	18

Inleiding

1. Deze standaard voor aan assurance verwante opdrachten heeft ten doel grondslagen en werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant bij de uitvoering van opdrachten tot het samenstellen van een financieel overzicht¹ en omtrent de vorm en inhoud van de rapportage die de accountant in het kader van dergelijke opdrachten uitbrengt.

2. In deze standaard wordt verstaan onder:

- Administratieve dienstverlening: de overige opdracht waarbij een accountant een rechtspersoon ondersteunt bij het uitvoeren van de werkzaamheden zoals bedoeld in artikel 10 lid 1 van BW2.

Voor niet-rechtspersonen zoals de eenmanszaak betreft dit vergelijkbare werkzaamheden.

- Financieel overzicht: een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening). Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht zoals een balans of een staat van baten en lasten met de daarbij behorende toelichtingen. Het begrip financieel overzicht maakt deel uit van het begrip financiële informatie, zoals opgenomen in onderdeel a van de in de Verordening gedragscode opgenomen definities.

Een belastingaangifte c.q. de bijlagen daarbij worden in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht.

- jaarrekening: een complete set van financiële overzichten over een boekjaar volgens het toegepaste verslaggevingsstelsel. Voor rechtspersonen betreft de jaarrekening de informatie bedoeld in artikel 10 lid 2 van BW2, waaronder ook begrepen de jaarrekening zoals gedefinieerd in titel 9 BW2.

Voor niet-rechtspersonen zoals de eenmanszaak, of de personenvennootschap, betreft dit vergelijkbare verantwoordingen.

¹ Daar waar in deze standaard verwezen wordt naar een financieel overzicht kan ook gelezen worden een combinatie van financiële overzichten

- samenstellen: het opstellen van een financieel overzicht op basis van de criteria zoals opgenomen in een verslaggevingsstelsel aan de hand van door de entiteit aangeleverde financiële informatie;

De 'opdracht tot het samenstellen van financiële informatie' zoals opgenomen in de definities van de VGC omvat tevens de 'opdracht tot het samenstellen van een financieel overzicht'

3. Hoewel deze standaard niet ten doel heeft grondslagen en werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van een accountant bij de uitvoering van een andersoortige opdracht, zoals administratieve dienstverlening of het samenstellen van een ander overzicht dan een financieel overzicht, kan de accountant bij de uitvoering van een dergelijke andersoortige opdracht desgewenst en voor zover relevant gebruik maken van deze standaard. De opdracht inzake het aan een entiteit verstrekken van beperkte hulp bij het opstellen van een financieel overzicht (bijvoorbeeld bij de keuze van een aanvaardbare waarderingsgrondslag) wordt niet als een samenstellingsopdracht aangemerkt.

Doel van een samenstellingsopdracht

4. Voor de accountant is het doel van een samenstellingsopdracht het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht, waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn deskundigheid op controlegebied. Dit houdt in het algemeen in het omzetten van gedetailleerde gegevens in een hanteerbare en begrijpelijke vorm zonder dat vereist wordt dat de beweringen die aan de informatie ten grondslag liggen, waaronder de beweringen dat de informatie juist en volledig is, worden gecontroleerd of beoordeeld. De uit te voeren werkzaamheden zijn er niet op gericht en stellen de accountant niet in staat enige zekerheid omtrent de getrouwheid van een financieel overzicht te verschaffen. De gebruikers van een samengesteld financieel overzicht kunnen echter enige toegevoegde waarde ontleen aan de betrokkenheid van de accountant, aangezien hij verplicht is de werkzaamheden met professionele deskundigheid en zorgvuldigheid uit te voeren.

Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht

5. **De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening gedragscode.** De gedragscode stelt eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. integriteit;
 - b. objectiviteit;
 - c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. geheimhouding; en
 - e. professioneel gedrag.

Onafhankelijkheid is geen vereiste voor het uitvoeren van een samenstellingsopdracht.

6. **De accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, dient bij dit financieel overzicht een samenstellingsverklaring uit te brengen.**

Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een samengesteld financieel overzicht indien hij rapporteert omtrent dat samengesteld financieel overzicht of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat financieel overzicht. Indien de accountant niet op deze wijze betrokken is, kunnen derden niet uitgaan van verantwoordelijkheid van de accountant. Indien de accountant merkt dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze gebruikt in verband met een samengesteld financieel overzicht, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen hij moet nemen, zoals het op de hoogte stellen van alle hem bekende derde partijen van het oneigenlijke gebruik van zijn naam, of het inwinnen van juridisch advies.

Indien de accountant niet toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt is paragraaf 18 niet van toepassing.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

7. **De accountant dient zich ervan te overtuigen dat er tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht.** De onderwerpen die daarbij onder meer aan de orde kunnen komen zijn:
- a. de aard van de opdracht, met inbegrip van het feit dat het geen controle of beoordelingsopdracht betreft en dat door de aard van de werkzaamheden geen zekerheid omtrent de getrouwheid wordt verstrekt;
 - b. het feit dat, gezien de aard van de opdracht, niet mag worden verwacht, dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals fraude of verduisteringen worden ontdekt;
 - c. de door de entiteit te verstrekken gegevens;
 - d. het feit dat de leiding van de entiteit verantwoordelijk is voor de volledigheid en juistheid van de aan de accountant verstrekte gegevens en voor de volledigheid en juistheid van het aan de hand daarvan samengestelde financiële overzicht;
 - e. de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling van het samengesteld financieel overzicht en het gegeven dat deze grondslagen alsmede mogelijke afwijkingen daarvan afzonderlijk zullen worden vermeld in het financieel overzicht;
 - f. het verwachte gebruik en de verspreiding van het samengestelde overzicht;
 - g. de vorm en inhoud van de rapportage die met betrekking tot het samengestelde financieel overzicht zal worden uitgebracht indien de betrokkenheid van de accountant kenbaar wordt gemaakt.

8. Een opdrachtbevestiging is een nuttig hulpmiddel bij het plannen van een samenstellingsopdracht. Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door een schriftelijke opdrachtbevestiging wordt de aanvaarding van de opdracht door de accountant bekrachtigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de aard van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering. Daarnaast kan de accountant in de opdrachtbevestiging aangeven welke additionele werkzaamheden hij eventueel zal uitvoeren.

Planning

9. **De accountant dient zijn werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.**

Documentatie

10. **De accountant dient de aangelegenheden vast te leggen die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht.**

Uit te voeren werkzaamheden

11. **De accountant dient een globaal beeld te verkrijgen van de bedrijfsactiviteiten inclusief de inrichting van de administratie van de entiteit. Voorts dient hij bekend te zijn met de gebruikelijke grondslagen van waardering en resultaatbepaling van de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is. Dit geldt evenzeer voor de opzet en inhoud van een financieel overzicht dat in de gegeven omstandigheden passend is.**
12. Om een financieel overzicht te kunnen samenstellen wordt van de accountant verwacht dat hij een globaal inzicht heeft in de aard van de activiteiten van de entiteit, de wijze waarop de administratie is ingericht en in de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen waarop het financieel overzicht zal worden gebaseerd. Gewoonlijk bezit de accountant deze kennis van zaken uit hoofde van zijn ervaring met de entiteit of verkrijgt hij deze kennis door het inwinnen van inlichtingen.
- 12a. *De accountant presenteert de door de entiteit aangeleverde financiële informatie in een financieel overzicht en licht dit toe op basis van het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel.*
13. Tenzij elders in deze standaard vermeld, hoeft de accountant niet:
- bij de leiding van de entiteit inlichtingen in te winnen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen;

- b. de maatregelen van interne beheersing te beoordelen of te toetsen;
 - c. verkregen informatie te verifiëren; en
 - d. ontvangen toelichtingen te verifiëren.
14. Indien de accountant constateert dat de door de leiding van de entiteit verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, dient de accountant te overwegen om de in paragraaf 13 genoemde werkzaamheden alsnog uit te voeren en de leiding van de entiteit aanvullende informatie te vragen. Indien de leiding van de entiteit weigert deze informatie te verstrekken, dient de accountant zijn opdracht terug te geven en de opdrachtgever op de hoogte te stellen van de redenen van de teruggave van de opdracht.
15. De accountant dient een door hem samengesteld financieel overzicht door te lezen en een afweging te maken of dit overzicht toereikend van opzet en vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn. In dit verband zijn onder afwijkingen ook begrepen:
- a. onjuiste hantering van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
 - b. het niet vermelden van de grondslagen voor de financiële verslaggeving en de bekend geworden afwijkingen daarvan; en
 - c. het niet vermelden van andere belangrijke zaken die de accountant heeft geconstateerd.
- De van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en de bekend geworden afwijkingen daarvan dienen in het financieel overzicht te worden vermeld, maar de effecten daarvan hoeven niet te worden gekwantificeerd.
16. Indien de accountant afwijkingen van materieel belang constateert, dient hij met de opdrachtgever te overleggen over de noodzakelijke aanpassingen. Indien deze aanpassingen niet worden aangebracht en het financieel overzicht daardoor als misleidend kan worden aangemerkt, dient de accountant zijn opdracht terug te geven.
- 16A. *Indien de accountant bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht op aanwijzingen van fraude of onwettig handelen stuit, dient hij te handelen overeenkomstig hetgeen is voorgeschreven in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten". De accountant dient hierbij rekening te houden met de aard en reikwijdte van de samenstellingsopdracht.*

Verantwoordelijkheid van de leiding

17. De accountant dient van de leiding van de entiteit een bevestiging te ontvangen dat zij verantwoordelijk is voor de toereikende presentatie van het financieel overzicht en van de goedkeuring van het financieel overzicht. Een dergelijke bevestiging kan worden verkregen door een bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit, die betrekking heeft op de juistheid en volledigheid van de onderliggende gegevens en van de verstrekking aan de accountant van alle van materieel belang zijnde en relevante gegevens.

Rapportering

18. In de samenstellingsverklaring dient het volgende te zijn opgenomen:²
- a. opschrift;
 - b. geadresseerde;
 - c. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de standaard met betrekking tot samenstellingsopdrachten;
 - d. identificatie van het financiële overzicht met de opmerking dat deze is gebaseerd op van de leiding van de entiteit verkregen informatie;
 - e. de vermelding dat de leiding van de entiteit verantwoordelijk is voor het financiële overzicht dat door de accountant is samengesteld;
 - f. de mededeling dat geen zekerheid omtrent de getrouwheid wordt verstrekt;
 - g. indien van toepassing, een paragraaf waarin de aandacht gevestigd wordt op de toelichting op van materieel belang zijnde afwijkingen van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
 - h. datum van de samenstellingsverklaring;
 - i. adres van de accountant; en
 - j. ondertekening (naam accountant met vermelding van zijn titel en de naam van de accountantspraktijk).

² Het kan voor de accountant gewenst zijn te refereren naar het speciale doel of de partij waarvoor het financieel overzicht is bestemd. Als alternatief of als aanvulling kan de accountant uit voorzorg een passage opnemen om te voorkomen dat de rapportage voor andere doeleinden wordt gebruikt dan is afgesproken.

<i>Inleiding</i>	1 - 7
<i>Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten</i>	8 - 9
<i>Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten</i>	10 - 16
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	17 - 20
<i>Planning</i>	21
<i>Documentatie</i>	22 - 24
<i>Uit te voeren werkzaamheden</i>	25
<i>Rapportering</i>	26 - 29
<i>Verspreiding van het rapport</i>	30

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten.
2. Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten levert de beroepsbeoefenaar adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie van een opdrachtgever, in het algemeen met een derde partij. Voorbeelden van transacties zijn: kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, herfinancieringen, securisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten.
3. Transactiegerelateerde adviesdiensten zijn geen assurance-opdrachten en geen aan assurance verwante opdrachten. Informatie verkregen ten behoeve van het adviesproces wordt niet gecontroleerd of beoordeeld als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten.
4. De opdracht tot uitvoering van een transactiegerelateerde adviesdienst kan samenlopen met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. **In de opdrachtbevestiging en in de schriftelijke rapportage dient de accountant werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk te scheiden van adviesdiensten.** In de opdrachtbrief door ten minste gebruik te maken van afzonderlijke paragrafen en in de rapportage door het gebruik van afzonderlijke secties.
5. Een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten kan elementen bevatten die voldoen aan de definitie van assurance-opdrachten, maar hoeft daarmee niet te voldoen aan de vereisten van de Standaarden zolang voor de oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, elk van de onderstaande punten geldt:
 - a. Deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - b. Het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt, is uitdrukkelijk beperkt tot personen die hiervoor geautoriseerd zijn op grond van een overeenkomst tussen de opdrachtgever en de beroepsbeoefenaar (geautoriseerde gebruikers). De geautoriseerde gebruikers worden geïdentificeerd in het rapport of worden geïdentificeerd in een specifieke overeenkomst;
 - c. Op grond van een schriftelijke afspraak met de geautoriseerde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - d. De opdracht wordt in het rapport van de beroepsbeoefenaar niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

6. Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten maakt de beroepsbeoefenaar gebruik van zijn vaktechnische vaardigheden, opleiding, ervaring, kennis van het adviesproces en zijn waarnemingen tijdens de door hem uitgevoerde adviesdiensten.
7. Het adviesproces is een analytisch proces, dat bestaat uit (een combinatie van) activiteiten onder andere met betrekking tot:
 - a. Het bepalen van de doelstelling van de opdracht;
 - b. Het verzamelen, analyseren en interpreteren van de voor de transactie relevante informatie;
 - c. Het definiëren van risico's en mogelijkheden;
 - d. Het evalueren van alternatieven;
 - e. Het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief een advies over de te nemen stappen;
 - f. Het communiceren van de uitkomsten, en soms implementatie en follow-up.

Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

8. Het primaire doel van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is het ondersteunen van de geautoriseerde gebruiker bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie. Met de opdrachtgever kunnen ook andere transactie-ondersteunende diensten worden overeengekomen.
9. Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesdiensten zijn:
 - a. Transactie-evaluatie of due diligence ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
 - b. Assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingmodellen of prognoses;
 - c. Bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
 - d. Het ondersteunen bij het ontwikkelen van een businessplan;
 - e. Assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten met name gericht op afrekeningmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties.
 - f. Assistentie bij openbare biedingen;
 - g. Assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen Informatie Memoranda, opzetten datarooms);
 - h. Strategische en commerciële analyses;
 - i. Ondersteunen bij onderhandelingen;
 - j. Assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen; en
 - k. Advisering inzake en begeleiden van integratieprocessen.

Een transactiegerelateerde adviesopdracht omvat niet een oordeel over de vraag of een voorgenomen transactie voldoet aan de door geautoriseerde gebruikers gestelde criteria, of de beslissing om al dan niet een transactie voort te zetten. De verantwoordelijkheid voor deze afwegingen berust uitsluitend bij de geautoriseerde gebruikers.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

10. **Indien een cliënt, waarvoor de accountantspraktijk de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert, tevens een opdracht verstrekt tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten, dient deze laatstgenoemde opdracht eerst te worden geaccepteerd na overleg met de voor de wettelijke controle verantwoordelijke accountant.**
11. **De beroepsbeoefenaar dient de opdracht tot het verlenen van een transactiegerelateerde adviesdienst in overeenstemming met deze Standaard en met de overeengekomen voorwaarden van de opdracht uit te voeren.** De reikwijdte van de te verrichten werkzaamheden kan tijdens de uitvoering ervan worden aangepast conform de paragrafen 20 en 25 van deze Standaard.
12. **De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening Gedragscode ('VGC').** De hierin opgenomen regels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. Integriteit;
 - b. Objectiviteit;
 - c. Deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. Geheimhouding; en
 - e. Professioneel gedrag.
13. Bij het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten vertegenwoordigt de beroepsbeoefenaar het bijzondere belang van de cliënt tenzij het tegendeel uitdrukkelijk wordt vermeld. Ondanks het vertegenwoordigen van een bijzonder belang blijft de eis van objectiviteit (artikel A-100.4b VGC) onverkort van kracht.
14. Het bijzondere belang van een verkrijgende partij (koper, financier) is tegengesteld aan het belang van de aandeelhouders van de doelonderneming ('target'). Als gevolg van reeds eerder of simultaan door de beroepsbeoefenaar in opdracht van target uitgevoerde werkzaamheden kan met betrekking tot de beroepsbeoefenaar belast met de transactiegerelateerde dienstverlening ten behoeve van koper, de schijn van beperking van de onafhankelijkheid ontstaan: 'conflicterend belang'. Het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is in de situatie van schijn van conflicterende belangen alleen toegestaan met instemming van betrokken partijen. Indien deze

instemming wordt verkregen, overweegt de beroepsbeoefenaar de toepassing van de waarborgen in artikel 16.

15. Indien meerdere partijen afzonderlijk een potentiële verkrijging van de doelonderneming ('target') overwegen bestaat tussen de potentiële verkrijgende partijen onderling een concurrerend belang. Indien de beroepsbeoefenaar meerdere cliënten vertegenwoordigt, die een concurrerend belang hebben, draagt de beroepsbeoefenaar zorg voor adequate waarborgen om de bedreigingen daarvan tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Deze bestaan ten minste uit:
 - a. Het informeren van de cliënt over mogelijke concurrerende belangen of over de activiteiten die een concurrerend belang zouden kunnen vormen in algemene zin. (Daar het verstrekken van namen van cliënten op zichzelf reeds een schending van de geheimhoudingsplicht kan betekenen, dient dit te worden vermeden);
 - b. Het inzetten van onafhankelijke serviceteams.
16. De beroepsbeoefenaar overweegt de noodzaak van toepassing van onder andere de volgende nadere waarborgen:
 - a. Procedures die voorkomen dat anderen, werkzaam voor dezelfde beroepsbeoefenaar toegang kunnen krijgen tot vertrouwelijke informatie. Deze procedures kunnen bestaan uit fysiek scheiden van opdrachtteams en beveiliging van informatie tegen ongeautoriseerde toegang;
 - b. Duidelijke richtlijnen aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van gegevens;
 - c. Ondertekening van een geheimhoudingsverklaring door alle bij de dienstverlening betrokken medewerkers;
 - d. Periodieke beoordeling door een collega van de beroepsbeoefenaar, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, van de juiste toepassing van de waarborgen.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

17. **De beroepsbeoefenaar dient met de opdrachtgever overeenstemming te bereiken over de doelstelling van de te verrichten werkzaamheden en de opdrachtvoorwaarden.** Veelal bestaat vooraf onduidelijkheid ten aanzien van de aard, detaillering en kwaliteit van de ter beschikking gestelde informatie. De omschrijving van de uit te voeren adviesdiensten kan derhalve globaal van aard zijn.
18. **De overeenstemming dient schriftelijk te worden vastgelegd.** Het is in het belang zowel van de opdrachtgever als van de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. De opdrachtbevestiging

beoogt misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering.

19. De onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen dienen minimaal de volgende elementen te bevatten:
- a. De aard van de transactiegerelateerde adviesdienst, met referentie aan deze Standaard, conform welke de werkzaamheden worden uitgevoerd;
 - b. Het feit dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assuranceopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;
 - c. Indien van toepassing, beperkingen in de onafhankelijkheid van de netwerkorganisatie ten opzichte van (belanghebbenden in) de doelonderneming ('target');
 - d. Het optreden als partijdeskundige;
 - e. De overeengekomen doelstelling van de adviesopdracht;
 - f. De verantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor het vaststellen van de informatiebehoefte en de noodzakelijke ondersteuning;
 - g. De aard en omvang van de verwachte uit te voeren adviesdiensten, of een overzicht van het verwachte adviesproces;
 - h. Het tijdstip van uitvoering en de basis voor de bepaling van het honorarium;
 - i. De te verwachten vorm van de rapportage, of indien van toepassing het ontbreken van een rapportage;
 - j. Beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;
 - k. Eventuele tussentijdse aanpassing van de opdrachtbevestiging.
20. Gedurende de dienstverlening of op grond van de resultaten daarvan kan de opdrachtgever verzoeken om aanvullende informatie of ondersteuning. **Belangrijke veranderingen in de oorspronkelijke aard en omvang van de opdracht gedurende het onderzoek dienen schriftelijk te worden vastgelegd in een gewijzigde of aanvullende opdrachtbevestiging of in de rapportage.** Het is aan de opdrachtgever en andere gebruikers (zie paragraaf 27 van deze Standaard) om de toereikendheid van de overeengekomen werkzaamheden te beoordelen.

Planning

21. De beroepsbeoefenaar dient de adviesdiensten zodanig te plannen dat de opdracht effectief wordt uitgevoerd.

Documentatie

22. De beroepsbeoefenaar dient datgene vast te leggen wat van belang is om aan te tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht.
23. De inhoud van het (eventuele) rapport en alle over de dienstverlening gevoerde correspondentie vormen een wezenlijk onderdeel van de vastlegging van de werkzaamheden.
24. Het dossier wordt zodanig opgebouwd dat een beroepsbeoefenaar met ervaring op het gebied van transactiegerelateerde dienstverlening, die niet bij de opdracht betrokken is geweest, de zorgvuldigheid van de uitvoering van de adviesopdracht kan beoordelen. Adviezen gebaseerd op ervaring met transacties, kennis van relevante markten en risicofactoren in het algemeen behoeven geen gedetailleerde documentatie.

Uit te voeren werkzaamheden

25. De beroepsbeoefenaar voert de overeengekomen werkzaamheden uit rekening houdend met eventuele aanpassingen conform artikel 20.
De beroepsbeoefenaar licht de cliënt tijdig in indien uitvoering van deze werkzaamheden niet mogelijk blijkt.
De beroepsbeoefenaar voert op basis van zijn kennis en ervaring, waar mogelijk in overleg met de opdrachtgever, die werkzaamheden uit die naar zijn oordeel het door de opdrachtgever met de opdracht beoogde doel op effectieve wijze benaderen.

Rapportering

26. Gedurende de uitvoering van een adviesopdracht kan de beroepsbeoefenaar zowel schriftelijk als mondeling rapporteren en adviseren. De samenvatting van mondelinge adviezen worden in het dossier vastgelegd. Met name bij transacties waarvan het niet waarschijnlijk is dat die succesvol worden afgerond kan, in overleg met de opdrachtgever, worden besloten schriftelijke rapportages achterwege te laten. Ook lenen bepaalde vormen van adviesdiensten, zoals het opzetten van een dataroom, zich niet voor schriftelijke rapportages. **Voordat schriftelijk wordt gerapporteerd, dient een geaccordeerde opdrachtbevestiging van de opdrachtgever te zijn ontvangen.**
27. **Bij de schriftelijke rapportage dient de beroepsbeoefenaar de rapportage inzake een adviesopdracht op duidelijke wijze te onderscheiden van een assurance-rapport.** Om gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:
 - a. De indruk te wekken dat het rapport is opgesteld in overeenstemming met de Standaarden;
 - b. Het opnemen van uitspraken of het gebruik van woorden zoals "assurance", "controle", "accountantsopinie", "accountantsoordeel" of "review" in een zodanige context dat deze

redelijkerwijs zouden kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

28. **Teneinde de gebruikers in staat te stellen de aard en omvang van de uitgevoerde adviesdiensten te beoordelen, dient, ingeval een schriftelijk rapport wordt uitgebracht, dit rapport mede te bevatten:**
- a. **Opschrift;**
 - b. **Geadresseerde** (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de beroepsbeoefenaar heeft aangetrokken om de overeengekomen adviesdiensten uit te voeren);
 - c. **De beschrijving van het doel waarvoor de opdracht tot het verlenen van de transactiegerelateerde adviesdienst is uitgevoerd;**
 - d. **De vermelding dat de opdracht is uitgevoerd conform de voorwaarden van de opdracht en overeenkomstig de Standaard met betrekking tot transactiegerelateerde adviesdiensten;**
 - e. **Een kopie van de opdrachtbevestiging of een samenvatting van de daarin opgenomen opdracht en eventuele belangrijke wijzigingen daarin;**
 - f. **De aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**
 - g. **In de opdrachtbevestiging genoemde adviesdiensten die niet werden uitgevoerd onder opgaaf van redenen voor het niet uitvoeren daarvan;**
 - h. **Een beschrijving van de bevindingen;**
 - i. **De vermelding van de beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;**
 - j. **Datum van het rapport;**
 - k. **Naam en adres van de beroepsbeoefenaar.**
29. **Het is de verantwoordelijkheid van de geautoriseerde gebruikers om te beoordelen of de uitgevoerde adviesdiensten in het perspectief van het geheel van hen ter beschikking staande informatie en hun risicoperceptie aan de door hen te stellen eisen voldoen en, indien gewenst, aanvullend onderzoek (te doen) uitvoeren. De beroepsbeoefenaar dient zich te onthouden van een dergelijk oordeel.**

Verspreiding van het rapport

30. **Het is de beroepsbeoefenaar slechts toegestaan op verzoek van de opdrachtgever inzage in het rapport te verschaffen aan andere gebruikers, indien vooraf de voorwaarden voor inzage (waar- onder in ieder geval begrepen een beperking van verdere verspreiding) met de opdrachtgever**

en met de andere gebruikers zijn overeengekomen en de gebruikers inzicht is gegeven in de omvang van de uitgevoerde adviesdiensten.

Slotbepalingen

Inwerkingtreding

Intrekking

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van 31 maart 2010, worden ingetrokken.

Overgangsbepalingen

- Ten aanzien van controlestandaarden waarvan de controleperiode vóór 15 december 2010 eindigt, zijn de Standaarden 200 tot en met 810 van de NVCOS van toepassing, geldende tot 1 april 2010;
- Ten aanzien van assurance-rapporten van accountants van de serviceorganisatie over verslagperioden eindigend vóór 15 juni 2011, mag Standaard 3402 van de NVCOS buiten toepassing blijven;
- Ten aanzien van assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen, die zijn overeengekomen vóór 1 juli 2010, blijft Standaard 3850N van de NVCOS buiten toepassing.

Inwerkingtreding

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden treden in werking op 16 januari 2011.

Citeertitel

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: NV COS.

